

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS (CCJS)
PPGD – MESTRADO EM DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL**

Guilherme Afonso Laskoski

**PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE E TRIBUTAÇÃO: PARA UMA
RACIONALIDADE TRANSVERSAL E SOMATIVA EM PERSPECTIVA DAS
CELEUMAS AMBIENTAIS.**

**CURITIBA
MAIO DE 2012**

GUILHERME AFONSO LASKOSKI

**PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE E TRIBUTAÇÃO: PARA UMA
RACIONALIDADE TRANSVERSAL E SOMATIVA EM PERSPECTIVA DAS
CELEUMAS AMBIENTAIS.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Área de concentração Direito econômico e Socioambiental, do Centro de Ciências Jurídicas Sociais, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor James José Marins de Souza.

**CURITIBA
MAIO DE 2012**

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central

L345p 2012	Laskoski, Guilherme Afonso Proteção do meio ambiente e tributação : para uma racionalidade transversal e somativa em perspectiva das celeumas ambientais / Guilherme Afonso Laskoski ; orientador, James José Marins de Souza. – 2012. 146 f. ; 30 cm Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2012 Bibliografia: f. 137-146 1. Direito ambiental. 2. Proteção ambiental. 3. Competência tributária. 4. Direito tributário. I. Souza, James José Marins de. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa Pós-Graduação em Direito. III. Título. Doris 4. ed. – 341.347
---------------	---

GUILHERME AFONSO LASKOSKI

**PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE E TRIBUTAÇÃO: PARA UMA
RACIONALIDADE TRANSVERSAL E SOMATIVA EM PERSPECTIVA DAS
CELEUMAS AMBIENTAIS.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Área de concentração Direito econômico e Socioambiental, do Centro de Ciências Jurídicas Sociais, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

COMISSÃO EXAMINADORA

Professor Doutor James José Marins de Souza
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Professor Doutor Octávio Campos Fischer
Unibrasil – Paraná (convidado externo)

Professor Doutor Vladimir Passos de Freitas
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Curitiba, ____ de _____ de 2012.

Dedico aos meus pais e ao meu irmão, modais de conduta ética e de ímpar caráter, por quem não me furto à oportunidade de externar especial apreço. Também, *in memoriam*, aos meus demais familiares que já não estão entre nós.

Também à Kharina, por fazer com que eu me sinta tão especial.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Doutor James José Marins de Souza pelas pertinentes e sempre relevantes considerações acerca do presente trabalho na qualidade de orientador.

Também não poderia me furtar de agradecer todos os professores e colaboradores do PPGD da Pontifícia Universidade Católica do Paraná que sobremaneira me engrandeceram como pessoa, tanto do ponto de vista humanístico, como profissional, cada qual a sua maneira.

Cito também o Advogado e Professor Doutor Dalton Luiz Dallazem que me incentivou a finalizar esta dissertação. Também estendo essa singela deferência aos demais sócios e colaboradores do escritório de advocacia no qual laboro.

Desdobro, outrossim, esses agradecimentos à todos que direta ou indiretamente colaboraram para que esse trabalho tivesse o fim almejado pelo Autor.

Colorless green ideas sleep furiously.
(Noam Choamsky *in Syntactic Structures*,
1957).

RESUMO

Este trabalho tem por objeto analisar as relações endógenas e exógenas da proteção ao meio ambiente com o Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988 que é tradicionalmente entendido como fechado aos influxos tidos como externos ao objeto que elege como científico. Também se busca, em uma dimensão metodológica, ainda que em menor densidade, examinar a proposta de transversalidade cognitiva aplicada ao direito tributário. O problema que justifica a importância e a atualidade do tema é a situação de que o direito tributário carrega consigo, como uma patologia congênita, a dominação do uso de uma racionalidade científica lógico-dedutiva, tendo por efeitos a redução do seu objeto para o menor átomo da tributação, que é a relação jurídica tributária, simplificando, assim, no plano teórico, a complexidade do referido fenômeno e ainda, em obséquio de questões jurídicas formais como, por exemplo, aquela relacionada à competência tributária, verifica-se a incorporação de uma postura proposital de neutralidade científica em face da real dimensão fática das celeumas ambientais que angustiam a sociedade. Nesse ponto, a fim de se arrostar tal vezo, além de um giro de racionalidade para se buscar um pensamento transversal e somativo é necessário que se considere a proteção ao meio ambiente como um direito inter e intrapenetrante no Sistema Tributário Nacional. Saliente-se que o Poder Público tem na tributação uma ferramenta para atacar tais problemas, sobremaneira quando extrafiscalmente funcionaliza o tributo, seja para buscar a internalização forçada dos custos de produção e ou a indução de condutas ou efeitos macroscópicos específicos. Conclui-se, portanto, como sendo imperativa a gênese de uma tributação ambientalmente direcionada, dentro de um viés que considere os aspectos tidos como não jurídicos.

Palavras-chave: Tributação ambiental; Racionalidade transversal e somativa; Problemas ambientais.

ABSTRACT

This paper's purpose is to analyze the relationship of endogenous and exogenous environmental protection with the National Tax System in the 1988 Constitution, understood as sealed to the inflows, considered as external to the object that chooses as scientific. It also seeks, in a methodological dimension, albeit to a lesser density, considering the proposed cognitive transversality applied to the tax law. The problem that justifies the importance and topicality is the situation that the tax law carries with it as a congenital condition, the domination of the use of a logical-deductive scientific rationality, with the effect reduced to its object smallest atom of taxation, which is the legal tax relationship, thereby simplifying, on a theoretical level, the complexity of the phenomenon and, in allegiance to formal legal issues, such as those related to the tax jurisdiction, there is the incorporation of a purposeful stance in the face of scientific neutrality the real dimension of factual environmental uproar in anguish. At this point, in order to confront such a defect, also a tour of rationality to seek a thought transverse and which add to existing knowledge, it is necessary to consider environmental protection as a right that interrelates System National Tax. It should be noted that the Government is in a tax tool to attack such uproar, especially when you use the tax beyond its purpose of collection, be forced to seek to internalize the costs of production and the induction of or conduct or macroscopic effects specific. The conclusion is that shown to be important to the genesis of an environmentally oriented taxation within a rationality that considers the aspects regarded as outside the doctrine of tax law.

Keywords: Environmental taxates; Rationale transverse and which is added; Environmental problems.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
OBJETIVOS	4
METODOLOGIA.....	5
NOTA TAXONÔMICA.....	5
1. CAPÍTULO I – CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA NA ÓTICA AMBIENTAL E ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE EPISTEMOLOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	7
1.1. PARTE I – PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE COMO ELEMENTO ÉTICO E NORMATIVO.....	8
1.1.1. VIRADA ECOLÓGICA E A GÊNESE DE UMA ÉTICA PRESERVACIONISTA AMBIENTAL	8
1.1.2. PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE COMO DIREITO FUNDAMENTAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	17
1.1.3. ESTUDOS TÉCNICOS QUE EVIDENCIAM A EMERGÊNCIA AMBIENTAL.....	32
1.2. PARTE II – EPISTEMOLOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A PROTEÇÃO ECOLÓGICA.....	34
1.2.1. CRÍTICA AO MODELO DE RACIONALIDADE CIENTÍFICA LÓGICO-DEDUTIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	34
1.2.2. EVOLUÇÃO DA DOUTRINA A PARTIR DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO DE 1919 E O ESTADO DA ARTE	38
1.2.3. QUAIS SÃO OS PARADIGMAS A SEREM ELEITOS DIANTE DA SOCIEDADE DE RISCO GLOBAL?	46
1.2.4. A IDEIA DE ECOLOGIA PROFUNDA COMO EXEMPLO DE RACIONALIDADE TRANSVERSAL E SOMATIVA.....	50
1.2.5. A “INTER-POLI-TRANSDISCIPLINARIEDADE” E A NECESSIDADE DE UMA REFORMA DE RACIONALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	54
2. CAPÍTULO II – DESCRIÇÃO DO TEMA A PARTIR DA ANÁLISE DO DIREITO TRIBUTÁRIO, AMBIENTAL E DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL ..	58

2.1. PARTE I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO AMBIENTAL.....	59
2.1.1. A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO AMBIENTAL.....	59
2.1.1.1. Dos princípios do direito ambiental relevantes para a tributação ambiental.....	61
2.1.1.1.1. Princípio da prevenção	61
2.1.1.1.2. Princípio da precaução	63
2.1.1.1.3. Princípio do poluidor-pagador.....	65
2.1.1.1.4. Princípio do usuário-pagador	68
2.1.1.1.5. Princípio da cooperação	70
2.1.1.2. Dos princípios do direito tributário pertinentes à tributação ambiental	72
2.1.1.2.1. Princípios da legalidade tributária e da tipicidade tributária	72
2.1.1.2.2. Princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva	74
2.1.1.2.3. Princípio do não-confisco e vedação à utilização de tributo como sanção	80
2.1.1.3. Relações endógenas e exógenas que devem ser inferidas entre direito tributário e direito ambiental	82
2.2. PARTE II – CONCEITOS RELEVANTES ACERCA DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	85
2.2.1. Tributação e as diferentes técnicas de proteção do meio ambiente	85
2.2.1.1. Tributo ambiental e algumas considerações sobre o tema	90
2.2.1.2. Extrafiscalidade e a causa ambiental.....	96
2.2.1.3. Tributo pigouviano e as alternativas a essa técnica (<i>direct negotiation, direct regulation</i> e <i>cap-and-trade</i>).....	100
2.2.1.4. <i>Green tax shift</i> , medidas <i>mitigation</i> e <i>compensation</i> e o <i>feebate</i>	101
2.2.1.5. Externalidade negativa e o <i>full cost accounting</i>	102
2.2.1.6. Duplo dividendo e a reciclagem de receitas	105
2.2.1.7. O caso do <i>superfund</i> nos Estados Unidos da América	108
2.2.2. Alguns países que utilizam a tributação ambiental.....	109
3. CAPÍTULO III – PROPOSTAS PARA A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO AMBIENTAL.....	111

3.1. ORIENTAÇÃO AMBIENTAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E RESSIGNIFICAÇÃO DE CONCEITOS JURÍDICOS – <i>PIECEMEAL VERSUS COMPREHENSIVE TAX REFORM</i>	111
3.2. A IDEIA DE “VALIDAÇÃO CONSTITUCIONAL” – FINALIDADE AMBIENTAL E ARRECADAÇÃO VINCULADA.....	118
3.3. TIPICIDADE ABERTA E INTEGRAÇÃO TÉCNICO-CIENTÍFICA DE “CONCEITOS INDETERMINADOS”	123
3.4. OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES (PRESUNÇÕES, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE E PRESSÃO FISCAL VIA SANÇÕES POLÍTICAS).....	127
CONCLUSÃO	130
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	137

INTRODUÇÃO.

A exigência de se apresentar uma dissertação proporciona indubitavelmente a oportunidade ao acadêmico de condensar um estudo de maneira mais prolongada e cuidadosa.

Nesse sentido, norteia-se a atividade intelectual abordando temática assaz controversa concernente ao direito tributário, movido sobretudo pelo impulso de ser – na qualidade de acadêmico – o mais profícuo possível e no módico intento de com presteza promover a evolução da ciência jurídica com a apresentação de algumas propostas que se julgam necessárias para a mudança de uma realidade que incomoda até os mais insensíveis às causas de proteção do meio ambiente, já que não se pode fugir das mudanças climáticas e dos efeitos que a degradação acelerada e egoística do bem ambiental gera.

O título dado para a dissertação é “proteção do meio ambiente e tributação: para uma racionalidade transversal e somativa em perspectiva das celeumas ambientais”, de maneira que se intenta evidenciar a necessidade de se convergir ambientalmente o Sistema Tributário da Constituição de 1988 para que se possa, como um instrumento a mais de tutela do meio ambiente, garantir à manutenção de um ecossistema viável e o direito de se ter uma vida digna do ponto de vista fisiológico e jurídico.

Nesse ponto, cumpre salientar que a evolução do direito tributário (início do Séc. XX) carregou consigo, como se fosse uma patologia congênita, a preponderância da utilização de uma racionalidade científica lógico-dedutiva, tendo por efeitos: a redução do seu objeto para o menor átomo da tributação que é a relação jurídica tributária (assim, o que está fora dela não é relevante, por considerado ajurídico); ainda, em obséquio de questões jurídicas formais (como, por exemplo, para aferir: de quem é a competência para tributar determinada riqueza? como se cobrará o contribuinte? etc.), houve a incorporação da postura proposital de neutralidade em face das celeumas ambientais, o que afasta o direito tributário da realidade fática de degradação ambiental que merece tutela.

Assim, dentro da ideia reducionista acima exposta, figurar-se-ia mais importante discutir a repartição de competências tributárias (quem pode e o que se pode

tributar) em detrimento de questões relacionadas à fome, à miséria e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, o que justifica a atualidade e a importância da discussão aqui proposta.

Dessa maneira, em sinopse, entende-se imperativa a gênese de uma tributação ambientalmente direcionada, dentro de um modal que realize a tributação que considere os aspectos tidos como jurídicos, o que confere ao direito tributário características de um instrumento conexo com a realidade, arrostando assim a ineficaz proposta de se adotar a proposital postura estática e neutra perante as angústias ambientais.

Isso sintetiza o que se chama na dissertação de racionalidade transversal (integração com outras áreas do conhecimento) e somativa (não desprezar o que já foi edificado).

Importante, nesse ponto, evidenciar o *iter* percorrido pelo Autor para se chegar a conclusão que acima foi exposta.

Nessa senda, o sumário indica que a estrutura da dissertação foi cindida em três grandes capítulos, de modo que no primeiro se buscou contextualizar o tema, no segundo descrever o problema enfrentado e no terceiro capítulo, agarrando-se na referida contextualização e na descrição mencionada, fez-se a apresentação de propostas visando convergir o Sistema Tributário Nacional da Constituição de 1988 para uma perspectiva que vise o resguardo do bem ambiental, sem, contudo, ter-se esgotado a matéria, até porque não se pretende apresentar a panaceia para todos os males, mas sim contribuir com ideias, questionamentos e inferências para que se estimule o debate.

O primeiro capítulo foi dividido em duas partes, de modo que na primeira parte serão apresentados os panoramas ético (gênese de uma ética preservacionista ambiental, isso é, para além do plano da norma jurídica), positivo (elevação da proteção ecológica como direito fundamental) e fático (estudos que mostram a necessidade de tutela mais adequada) relativos ao meio ambiente que evidenciem a importância da proteção do equilíbrio ecológico, de modo a alçá-lo como um dos grandes temas que merecem contínuo aperfeiçoamento.

Já na segunda parte do referido capítulo tratar-se-á de algumas questões atinentes a produção do conhecimento científico no direito tributário, fazendo-se uma

crítica ao modelo de cognição verticalizada que vê na norma jurídica tributária o fundamento supremo para o exercício da tributação pelo Poder Público.

O que se apontará, em sinopse, é a necessidade de que o paradigma ambiental seja posto no centro da preocupação do pesquisador a partir dos conceitos de “sociedade de risco” de Ulrich Beck (que mostra os riscos imprevisíveis e incalculáveis desse novo tipo de formatação de sociedade), da visão holística da “ecologia profunda” de Fritjof Capra (que tenta, na “teia da vida”, reatar a artificial divisão científica que se fez entre homem *versus* natureza e que culmina no estudo fracionado e consequentemente parcial, de problemas que, no verídico, precisam de um olhar amplo e integral) e da “inter-poli-transdisciplinariedade” de Edgar Morin (que diante da complexidade dos fenômenos sociais, políticos, ambientais, etc., propõe que se repensem as reformas científicas, alterando o próprio pensamento e a maneira como o pesquisador analisa os seus desafios, para que se junte o conhecimento já produzido e se otimize aquele a ser produzido).

O segundo capítulo, de caráter descritivo, também foi seccionado em duas partes, de maneira que na primeira serão apresentar alguns conceitos relativos ao direito tributário e ao direito ambiental, concentrando-se na exposição dos princípios tradicionalmente trabalhados pela doutrina, cujo apontamento se entendeu mais pertinente a discussão da tributação ambiental, sendo, no direito tributário os da legalidade tributária (examinada conjuntamente com a tipicidade tributária), da igualdade tributária (analisa junta com a capacidade contributiva) e do não-confisco (associado também à vedação do uso do tributo como sanção) e no direito ambiental os da prevenção, da precaução, do poluidor-pagador, do usuário-pagador e o da cooperação.

Na segunda parte do capítulo II, mantendo-se a ideia da descrição, tratar-se-á de alguns conceitos que são relacionados a tributação ambiental, como, por exemplo, os de tributo ambiental, extrafiscalidade, tributo pigouviano, externalidades negativas, *green tax shift*, *feebate*, duplo dividendo, dentre outros que se entendeu importantes para que se tenha uma compreensão adequada do tema, de maneira a se permitir em momento vindouro a formulação de propostas, no plano da tributação, que visem tutelar a causa ambiental de forma mais adequada, motivo pelo qual se figura relevante na perspectiva do Autor a produção de um capítulo que descreva institutos que serão

utilizados, ainda que marginalmente, na formulação das propostas que serão declinadas pelo Autor.

Por fim, no terceiro capítulo, como já salientado, serão apresentadas algumas propostas que visem adequar o modelo de tributação previsto no Sistema Tributário da Constituição de 1988 para uma ótica ambiental.

Por razões didáticas, fez-se a divisão dessas propostas em quatro tópicos, sendo que no primeiro se tratará de uma orientação geral do sistema tributário, no segundo se avança sobre a ideia de “validação constitucional”, no terceiro se defende a aplicação da “tipicidade aberta” (como o fez José Marcos Domingues de Oliveira em pioneira tese de livre docência) e, por derradeiro, no quarto serão expostas ideias mais esparsas que objetivam somar maior eficácia ao modelo de tributação ambiental sugerido.

Esse foi o caminho percorrido pelo Autor para se chegar a conclusão, em sinopse, acerca da possibilidade (e necessidade) de que se pratique a tributação ambiental no República Brasileira, como uma das medidas cabíveis que pode ser adotada pelo Poder Público na tutela do bem ambiental, de maneira que as razões mais aprofundadas que ensejaram a apresentação desse resultado poderão ser vistas com a leitura integral da presente dissertação.

Boa leitura a todos e desde já se pede desculpas pelas eventuais incorreções cometidas pelo Autor, sem prejuízo do aperfeiçoamento vindouro do que foi declinado.

OBJETIVOS.

De modo a se delimitar o tema pesquisado, declina-se que os objetivos deste trabalho são: Analisar as relações da proteção ao meio ambiente com o Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988, tradicionalmente entendido como “fechado”, de modo a se propor algumas diretrizes para a implantação de um Sistema Tributário ambientalmente orientado; Examinar, ainda que de forma menos densa, a proposta de transversalidade cognitiva ao direito tributário direcionando o resultado para a formatação de um Sistema Tributário ambientalmente orientado.

METODOLOGIA.

O método de abordagem utilizado na confecção do presente trabalho foi o hipotético-dedutivo, cuja adoção se fez ante a necessidade de se enfrentar hipóteses com a utilização de outros estudos, mais gerais, ainda que alguns empíricos, mas que já apresentam resultado teórico, aplicando-os de forma aferente para a problemática aqui tratada.

O método de procedimento escolhido é o histórico (somente aplicado ao primeiro capítulo) e o monográfico (para todos, inclusive o primeiro – com o destaque circunstancial de algum dos tempos, com o fito de se evitar prolixidade), uma vez que se tem o conhecimento jurídico como resultado da evolução cultural, no tempo, do ser humano e também em razão da necessidade de se analisar o problema discutido com a pesquisa de material que reflita, de maneira ampla, o estado da arte e tendências.

Já no tocante à técnica de pesquisa prevalece a bibliográfica (de fontes que já receberam, portanto, um tratamento analítico), escolha que se fez diante do caráter teórico interdisciplinar do tema discutido, de maneira que foram utilizados livros e periódicos especializados (jurídicos e de economia) sobre tributação ambiental, sendo alguns dos artigos internacionais extraídos do sistema de busca dos periódicos do portal CAPES (Periódicos CAPES – base de dados Springer link e Science direct).

Distintos dados secundários (já tratados) também serviram de base para este trabalho e foram apresentados ao público por entidades governamentais e outras voltadas à pesquisa no que concerne às questões ambientais, sendo resultado, assim, de pesquisas estatísticas e comparativas que diuturnamente realizam.

NOTA TAXONÔMICA.

Faz-se aqui uma concisa nota taxonômica, de maneira a se delimitar o conceito e a extensão de algumas das terminologias utilizadas no presente trabalho, com o escopo de facilitar a leitura e a compreensão da temática analisada.

Nesse ponto, quando se alude ao tema “meio ambiente”, não se está incluindo em seu objeto a proteção à cultura e ao meio urbanístico (que envolvem complexos elementos de sociodiversidade), de maneira que a terminologia alude à tutela da fauna, da flora, recursos hídricos, etc. (meio ambiental “natural”) e também, ainda que possa se figurar tautológico, refere-se à vida e à dignidade do ser humano.

Quando se expõe o vocábulo “transversal” (e cognatos) se quer aludir a interação (uma integração de linguagem) que deve existir entre os diversos ramos do conhecimento, seja aquele posto de forma científica – com metodologia rígida e bem determinada – ou não, o que afasta a ideia de se ter sistemas herméticos imunes à influxos alheios ao objeto que elege como sendo o de estudo e que no verídico representa uma faceta parcial dos problemas que enfrenta, tendo por efeito uma redução de complexidade da realidade que revelará a incompletude das respostas que fornece.

Já, para o Autor, a terminologia “somativo” se refere a necessidade de não se desprezar o conhecimento humano até então construído que representa fruto de muito estudo e esforço de pessoas que se dedicaram à tanto, de modo que, a despeito da tolerância acadêmica que sempre deve existir (permitindo-se a sustentação de pensamento antitéticos entre si), esse conhecimento espelha um importante produto cultural em dado momento histórico que é sobremaneira desenho da evolução epistemológica percorrida pelo ser humano e, portanto, que merece ser respeitado, mormente pela ousadia daqueles que não se contentam em adotar a postura inerte diante de realidades que clamam por uma tutela.

1. CAPÍTULO I – CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA NA ÓTICA AMBIENTAL E ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE EPISTEMOLOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Sem rodeios, saliente-se que a ideia deste primeiro capítulo é apresentar, na primeira parte, os panoramas ético (gênese de uma ética preservacionista ambiental), positivo (elevação da proteção ecológica como direito fundamental) e fático (mostrando, no mundo dos fatos, a urgência da tutela da realidade ambiental) relativos ao meio ambiente que evidenciem a importância da proteção do equilíbrio ecológico (neste momento histórico e também para fins intergeracionais), de modo a alçá-lo como um dos grandes temas que merecem tutela zelosa e contínua pelo ser humano, porquanto o equilíbrio do bem ambiental é que mantém a vida no planeta Terra.

Na segunda parte do capítulo tratar-se-á de algumas questões atinentes a produção do conhecimento científico no direito tributário, fazendo-se uma crítica ao modelo de cognição verticalizada que vê na norma jurídica tributária, em tese, imune à influências externas, inobstante seja um produto cultural do ser humano (isso é, trata-se de algo artificial criado), o fundamento supremo para o exercício da tributação pelo Poder Público.

O que se apontará, em sinopse, é a necessidade de que o paradigma ambiental seja posto no centro da preocupação do pesquisador a partir dos conceitos de “sociedade de risco” de Ulrich Beck (que mostra os riscos imprevisíveis e incalculáveis desse novo tipo de formação de sociedade), da visão holística da “ecologia profunda” de Fritjof Capra (que tenta, na “teia da vida”, reatar a artificial divisão científica que se fez entre homem *versus* natureza e que culmina no estudo fracionado e parcial de problemas que, no verídico, precisam de um olhar amplo e integral) e da “inter-poli-transdisciplinariedade” de Edgar Morin (que diante da complexidade dos fenômenos sociais, políticos, ambientais, etc., propõe que se repensem as reformas científicas, alterando o próprio pensamento e a maneira como o pesquisador analisa os seus desafios, para que se junte o conhecimento já produzido e se aperfeiçoe aquele a ser produzido).

1.1. PARTE I – PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE COMO ELEMENTO ÉTICO E NORMATIVO.

Nesta primeira parte, para fins de contextualização, objetiva-se apresentar a questão do meio ambiente em ótica tridimensional, composta por um elemento de ética preservacionista verde, por outro normativo e, por derradeiro, dentro do panorama fático, nessa ordem respectivamente, dimensões que na módica visão do Autor se completam e permite entender o tema da proteção do meio ambiente para além da visão do direito positivo, em uma racionalidade mais transversal, inobstante essa dissertação esteja inserta no ramo do direito, de maneira a se aproximar as inferências expostas para uma realidade que merece, por todos, substancial tutela.

1.1.1. VIRADA ECOLÓGICA E A GÊNESE DE UMA ÉTICA PRESERVACIONISTA AMBIENTAL.

Um pensamento efetivamente comprometido com determinado problema deve estar imantado por desígnios éticos, sob pena de ser relegado a um mero discurso inopinado, entretanto, deveras vazio, que muito animará os interlocutores, mas que não terá o condão de transformar a realidade atacada com propostas úteis, reais e atingíveis. A objeto deve ser sair do discurso teórico para um posterior plano de concretização de ideias.

Nesse ponto, nota-se a gênese, ainda que embrionária, de uma ética de preservação do meio ambiente, acima do plano normativo, talvez surgida pelos sinais dados pela mãe-natureza sobre a finitude da vida conhecida pelo ser humano.

Nesse sentido, até quando será possível se manter vida na terra é uma das grandes interrogações que intrigam o ser humano, acompanhadas da dúvida quanto à finalidade do ser e da nossa existência após a morte fisiológica¹. E esse primeiro

¹ Nesse ponto, interessante é o relatório “Nosso Futuro Comum” (*Our Common Future*), publicado pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento se apontou diversas celeumas ambientais que objetivamente indicam a necessidade de se adotar uma efetiva consciência acerca da preservação do meio ambiente: “Em meados da década de 80 assistia-se a colossal seca na África pondo em risco trinta e cinco milhões de pessoas e matando mais de um milhão; morte de cerca de

questionamento, sobremaneira mais a incerteza de resposta definitiva, faz com que se busquem soluções nos diversos ramos da ciência, cujo debate a limitação cognitiva do ser humano ainda não conseguiu resolver.

Niklas Luhmann registra que os homens primitivos – até algumas tribos que são nossas contemporâneas – atribuem a ideia de risco (associados mais aos “fenômenos naturais” – chuvas, tempestades, etc.) às figuras mitológicas (deuses, espíritos, etc.), de modo que com a prevalência da religião ocidental cristã na sociedade pós-medieval esse risco foi deslocado para a figura do homem que se põe nesse estado quando praticam os “pecados” (principalmente aqueles “sete capitais”²), devendo, por isso, na teoria cristã, buscar a um só Deus como forma de expiá-los e se ver livre de qualquer culpa. Com a modernidade e a ascensão do homem racional, a ideia de risco é mais atribuída ao ser humano, ciente, em tese, no conhecimento científico, da reação de causa e efeitos dos seus atos³.

Edgar Morin escreveu que o ser humano se tornou subjulgador global da biosfera, mas não percebeu que a desimportância que conferiu ao tema tem por efeito o seu auto-subjulgamento, mostrando ser o hiperparasita do planeta Terra que ameaça a sua própria sobrevivência e de toda a eco-organização do que aqui vive (ou tenta viver)⁴.

Nesse ponto, trazendo o sentido da canção para o presente trabalho, figuram-se escorreita as palavras de Frank Sinatra quando na interpretação da música *My Way* declama que “*And now the end is near, And so I face the final curtain, My friend, I'll say it clear, I'll state my case of which I'm certain (...)*”⁵.

José Renato Nalini, nessa esteira, bem registra esse sentimento de suposta autonomia do ser humano perante o meio ambiente, associado ainda a ganância pela

sessenta milhões de pessoas, a maioria crianças, devido a doenças intestinais e ingestão de água imprópria; explosão de reator nuclear em Tchernobil, que espalhou radiação por toda a Europa; vazamento numa fábrica de pesticidas em Bhopal, que matou mais de duas mil pessoas deixando outras duzentas mil cegas ou feridas; explosão de tanques de gás liquefeito na Cidade do México, matando mil pessoas e deixando milhares de desabrigados; (...)” (Comissão Mundial Sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento. Nosso futuro comum. Rio de Janeiro: FGV, 1988, p. 3).

² São eles a luxúria, gula, avareza, ira, soberba, vaidade e preguiça.

³ LUHMANN, Niklas. *Sociedad del Riesgo* (Tradução de Javier Torres Nafarrete). Cidade do México: Iberoamericana, 1992, p. 37-38, 70-71, 84-87.

⁴ MORIN, Edgar. *O método II: a vida da vida*. Lisboa: Europa-América, 1984, p. 73-74.

⁵ Em livre tradução do Autor: “E agora o fim está próximo, E portanto encaro o desafio final, Meu amigo, direi claramente, Irei expor o meu caso do qual estou certo (...)”.

acumulação de lucros e o mal estar que essa nova ética ambiental tem gerado nas sociedades com comportamento massificado de consumo. Veja-se abaixo:

Acreditando-se eterno, o ser humano apenas se preocupa com amealhar mais e mais matéria, como se lhe fosse possível dela usufruir durante a eternidade. O dinheiro anestesia a consciência. Em nome dele, tudo se legitima. As pessoas acostumaram-se a ver a natureza como um supermercado gratuito. Dali tudo se extrai, nada se devolve. A destruição da natureza não constitui monopólio brasileiro. A sensibilidade ecológica atual exprime um profundo mal-estar nas sociedades egoísticas (...)⁶.

Na década de 1980, aponta Clovis Ponting, que o planeta Terra teve de abrigar algo próximo de noventa milhões de pessoas a mais a cada ano que se passava, o que revela uma explosão demográfica em escala matemática dos múltiplos⁷ com o aumento de um comportamento de consumo desenfreado, majorando, por consequente, a degradação ambiental, o que obriga o ser humano a pensar um novo paradigma de sociedade baseado no conceito daquilo que se nomina como sustentabilidade⁸, jungindo-se, portanto, o desenvolvimento à ideia de ecologia.

Nesse ponto, cumpre salientar que a raiz da palavra ecologia alude a expressão da semântica grego clássica *oikos* que significa o substantivo casa. Em literatura técnica, o termo ecologia foi inicialmente utilizado pelo biólogo Ernest Haeckel (em 1866), com a ideia de se estudar a relação entre as espécies vivas e o seu meio ambiente (a sua “casa”)⁹, dentro do conceito integrado e complexo de sociedade animal (da qual, a visão antropocentrista pura retirou o ser humano, surgindo a cisão e o conflito entre homem *versus* natureza).

⁶ NALINI, José Renato. Ética ambiental. Campinas: Millennium, 2001, p. XV-XVI.

⁷ PONTING, Clovis. Uma história verde do mundo. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 1995, p. 625-627.

⁸ A referida terminologia é empregada na mesma esteira daquela significação que se utilizou na Conferência de Estocolmo (ONU) realizada em 1973 – conceito após desenvolvido por Ignacy Sachs e Robert Allen – no norte de que a sustentabilidade é um conceito mais amplo e alude a satisfação das necessidades mais básicas do ser humano (físicas e psíquicas), à preservação e uso racional dos recursos naturais, à solidariedade, à seguridade social (previdência, assistência e saúde), à cultura, à educação e ao pleno emprego, definição imantada pelo ideário da perenidade do bem comum. Vide o que escreveu sobre esse assunto: CAMARGO, Ana. Desenvolvimento sustentável: dimensões e desafios. São Paulo: Papirus, 2003, p. 67-74.

⁹ LAGO, Antônio Pádua. O que é ecologia? São Paulo: Brasiliense, 1988, p. 6-8. Nesse ponto, ainda ver: PELLEGRINI FILHO, Américo. Ecologia, cultura e turismo. 2ª edição. Campinas: Papirus, 1997, p. 18 que exara: “Numa palavra, ecologia é o estudo de todas as inter-relações complexas consideradas por Darwin como as condições da luta pela vida.”

Essa ecologia, com caráter biológico, conceitualmente evolui para se dividir nas ecologias natural (ligada ao exame das relações biológicas entre os seres vivos e o ecossistema), humana (analisa a ação do ser humano sobre o ecossistema, adentrando aspectos de relação social e de cultura) e social-política (estuda a ação do homem como sujeito responsável pelo ecossistema), sendo essa última a ideia que mais se aproxima da proteção ao meio ambiente, dentro de uma sociedade geo-eco-bio-antropológica¹⁰ e que assim remete à discussão sobre a crise ambiental que atinge o mundo, o que representa um progresso em termos de conscientização preservacionista ecológica, mormente em razão de se reconhecer que existe o problema e que se é fonte causadora desse.

Nesse ponto, José Rubens Morato Leite, analisando o significado material de meio ambiente, registra que se figura imprescindível associar tal terminologia, em sentido genérico, a noção de que se trata de conceito interdependente que evidencia a relação homem e natureza, envolvendo um caráter transdisciplinar, de modo que deve estar embasado em uma visão antropocêntrica mais atual (permitindo o diálogo com outros elementos e valores). Já em sentido jurídico esse Autor exara que a Constituição de 1988 adotou um conceito amplo de meio ambiente (que envolve bens culturais e artificiais, além do natural), tratando-se de um macro-bem unitário e integrado, de uso comum do povo e interesse público que é tido como um direito fundamental intergeracional e também intercomunitário¹¹.

Lembre-se que a disciplina do direito ambiental se trata de uma concepção transversal que deve se comunicar com todos os ramos do direito, tendo, por isso, a dimensão humana, a ecológica e a econômica, que necessitam se harmonizar, como já dito alhures, com o que se alcunha de desenvolvimento sustentável¹². Nesse sentido, a ética talvez se figure como um elemento de ligação para entrelaçar os ramos do conhecimento¹³ que laborem com a problemática ambiental.

¹⁰ MORIN, Edgar. O método II: a vida da vida. Lisboa: Europa-América, 1984, p. 20-21; 75-76.

¹¹ LEITE, VARELLA, Marcelo Dias; BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro (Organizadores). O novo em direito ambiental. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 66-69.

¹² ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito ambiental. Rio de Janeiro: Lúmen júris, 2000, p. 9-10.

¹³ MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (Coord.). Tributação e política. Livro 6. Curitiba; Juruá, 2005, p. 33-74.

Defende-se que o direito ao meio ambiente é *erga omnes* em dois vetores: seja porque todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, independente do *status* político, jurídico e cultural da pessoa e também, no segundo vetor, porque o dever de proteção também é de todos, isso é, das pessoas físicas e jurídicas, públicas e privadas¹⁴. Daí porque essa ética deve permear o pensamento de todos.

Escreve ainda John MacCormick que as questões ambientais mais antigas eram equivocadamente vistas somente como espacialmente locais. Contudo, uma vez que houve a percepção sobre a perda de grandes florestas, do processo cíclico de poluição provocada pela indústria pesada, etc., foi gerada uma preocupação maior com o zelo do bem ambiental, de maneira que aquelas questões outrora aparentemente locais, passaram a ser vistas como nacionais e após transnacionais¹⁵, situação que mostra o caráter difuso e não limitado (isso é, restrito a um determinado espaço) que se quer conferir a proteção do meio ambiente.

Nesse ponto, Richard Falk diz que “ser homem é ser limitado e mortal. Estar na Terra é viver em um ambiente restrito e finito. A vida é sustentada por um fino cinturão de atmosfera acima da fina crosta terrestre. A vida (...) é algo delicado, misterioso e complexo.”¹⁶

Nesse passo, o surgimento de uma consciência mais intensa acerca da necessidade da preservação do meio ambiente força o questionamento pela sociedade das políticas e metas praticadas pelos países quanto ao desenvolvimento que querem alcançar, geralmente pautado em uma ótica economicista; contesta-se, outrossim, as relações internacionais e também se implanta a ideia de se incorporar um novo paradigma para fundar a sustentabilidade, sobremodo se inserindo a visão de ecologia, inobstante se deva também agregar outras dimensões, como as sociais, políticas e culturais¹⁷.

¹⁴ BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. Direito ambiental e teoria jurídica no final do século XX. In: VARELLA, Marcelo Dias; BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro (Organizadores). O novo em direito ambiental. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 20-21.

¹⁵ MCCORMICK, John. Rumo ao paraíso: a história do movimento ambientalista. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1992, p. 8-9.

¹⁶ FALK, Richard. Morte e sobrevivência da terra: a ecologia e as soluções para salvar o planeta. Rio de Janeiro: Arte Nova, 1972, p. 13-15.

¹⁷ BARBIERI, José Carlos. Desenvolvimento e meio ambiente: as estratégias de mudanças da Agenda 21. Petrópolis: Vozes, 2000, p. 14-16.

Essa ética ambiental está espelhada nas manifestações legislativas que se preocuparam de forma sistemática com a proteção ao meio ambiente e que tiveram grande influência da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, sediada na cidade de Estocolmo, Suécia, no ano de 1972, cujo evento marcou a preocupação oficial demonstrada pelos países com a questão ambiental.

Até esse encontro não havia um tratamento substancial sobre o meio ambiente considerado em seu todo, inobstante já existissem outras Convenções que tratavam de proteger problemas ou espécies particularizadas, como é o caso da Convenção de Paris de 1883 (sobre a proteção das focas no Mar de Behring, em razão do abate indiscriminado dessas para a extração de pele) e de 1911 (tutela das aves úteis à agricultura) e a Convenção de Washington de 1946 (acerca da pesca de baleia).

A Conferência de Estocolmo de 1972 foi ideada em 1969 pelo Governo Sueco, diante da constatação de que estava havendo o aumento da degradação ambiental (sobremaneira evidenciada pelos problemas com a camada de ozônio, desertificação e extinção de espécies), sendo que o fato decisivo para a sua realização foi o acidente biológico ocorrido em Minamata, no Japão, tendo em vista que localmente houve a exposição de pessoas ao metal mercúrio (via ingestão de peixe e outros alimentos contaminados) que foi indevidamente lançado ao mar por empresas japonesas, sem qualquer preocupação com medidas sanitárias ou com o impacto que isso iria causar na biosfera¹⁸.

Na referida Conferência houve também discussões sobre crise energética, acerca da poluição industrial e também sobre a pobreza que se gerava com o processo de desenvolvimento puramente econômico dos países classificados como de primeiro mundo (ou industrializados) em contraposição aos países ainda não desenvolvidos, nos quais se incluía a República Brasileira, inobstante o General Cavalcante ter defendido a ideia de se promover o desenvolvimento a qualquer custo, lançando os problemas ambientais em segundo plano ao advogar o argumento que o caso, na verdade, era mais o de se resolver a pobreza gerada pelo subdesenvolvimento (que consequentemente seria solucionada pela expansiva e maciça industrialização)¹⁹.

¹⁸ Sobre o acidente em Minamata, Japão, interessante ver: BRODHAG, Cristian. As quatro verdades do planeta: por uma outra civilização. Lisboa: Piaget, 1994, p. 29-31.

¹⁹ BARBIERI, José Carlos. *Idem*, p. 21.

A Organização das Nações Unidas (ONU), motivada pelo referido encontro mundial, articulou a criação do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) que buscou organizar os países membros para regularem de forma mais profunda a matéria relativa ao bem ambiental, de modo que em 1987 foi publicado o Relatório Brundtland (nome dado em homenagem a Primeira-Ministra da Noruega e médica, Gro Harlem Brundtland, presidente da Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento) que elaborou relatório elencando as diretrizes básicas para que se atinja o desenvolvimento sustentável (e não somente o desenvolvimento estritamente econômico que até então se visualizava)²⁰. Isso bem demonstra a ideia de que se implantava, no plano das relações internacionais, a necessidade de se ter ética ambiental nas ações realizadas e no planejamento dessas.

Nesse sentido, Ignacy Sachs, considerando as diretrizes acima referidas, expõe mais especificamente sobre desenvolvimento sustentável que “(...), a abordagem fundamentada na harmonização de objetivos sociais, ambientais e econômicos não se alterou desde o encontro de Estocolmo até as conferências do Rio de Janeiro, e acredito que ainda é válida”²¹, o que aponta a atualidade das ideias insculpidas no Relatório Brundtland, de 1987, acerca das balizas que fundam a prática do desenvolvimento equilibrado da sociedade.

Em 1992 ocorreu a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente (CNUMAD), realizada no Brasil, na cidade do Rio de Janeiro, alcinhada de ECO/92 que se figurou deveras frutífera, uma vez que produziu ou melhorou vários instrumentos de proteção da natureza, como a ampliação da Declaração sobre o Ambiente Humano aprovada na Suécia, em Estocolmo, no ano de 1972, a Convenção sobre as mudanças climáticas (principalmente atacando o problema dos gases que geram o efeito estufa – CO₂, CFC, etc. – ratificando inclusive o Protocolo de Montreal sobre a camada de ozônio de 1987), a Declaração dos princípios sobre as florestas (na qual se afirmou que as grandes florestas mundiais são importantes tanto localmente como para todo o planeta Terra), a Convenção sobre a biodiversidade (reconhecendo a necessidade de equilíbrio entre o uso econômico dos recursos naturais e a manutenção efetiva da

²⁰ SOARES, Guido Fernando Silva. Direito internacional do meio ambiente. Barueri: Manole, 2003, p. 72-74.

biodiversidade) e a Agenda 21 (que relacionou um grande plexo de medidas para solucionar problemas que afligem o ser humano – trata desde o combate a miséria, a exploração econômica, também do planejamento demográfico, da proteção de minorias – indígenas, da mulher, da infância e juventude –, para se obter um mundo mais sustentável).

Importante ressaltar, para o presente trabalho, que o Princípio n.º 16 da Declaração do Rio de Janeiro de 1992 já dispunha sobre a necessidade e o comprometimento dos países membros de implantar medidas visando promover a internalização dos custos de proteção do meio ambiente, observando-se a ideia de que o poluidor deve, em regra, assumir o custo gerado pela poluição, de modo que a tributação ambiental pode se figurar como um instrumento para tanto.

Ainda dentro da ética ambiental, José Afonso da Silva explica que o direito à vida é a matriz de todos os direitos fundamentais, estando acima de quaisquer outras normas, como, por exemplo, o direito ao desenvolvimento e a propriedade privada, encontrando guarida na previsão que se faz de proteção ao meio ambiente, de modo que a referida tutela, além de se voltar para os elementos constitutivos da natureza, objetiva proteger a qualidade do meio ambiente como viés de asseguramento da vida, tendo como objeto mediato preservar o equilíbrio ecológico e como objeto imediato buscar manter e melhorar a nossa qualidade de vida (formada por fatores como a saúde, o bem-estar e a segurança)²².

Nesse sentido, José Afonso da Silva afirma que inequivocamente após a Declaração de Estocolmo de 1972, na ECO/92 realizada na cidade do Rio de Janeiro, foram reafirmados os princípios outrora previstos na Suécia e ainda, diante da consolidação de diversos conceitos, adicionou-se outros ligados ao desenvolvimento sustentável e ao meio ambiente, sobretudo para salientar o conceito de natureza interdependente e integral da Terra²³ (na tentativa de superação do paradigma antropocentrismo que coloca o ser humano no centro dos problemas e, como já dito outrora, promove a cisão e o conflito entre homem *versus* natureza, como se estivessem

²¹ SACHS, Ignacy. Caminhos para o desenvolvimento sustentável (Org. de Paula Yone Stroh). Rio de Janeiro: Garamond, 2002, p 54-55.

²² SILVA, José Afonso da. Direito ambiental constitucional. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 36-37.

²³ *Idem*, p. 41.

artificialmente um separado do outro), o que revela a fixação de um padrão mínimo ambiental de comportamento a ser observado como limite à exploração desenfreada promovida pelo ser humano.

Em 2002, foi realizado na África do Sul, na cidade de Johannesburgo, a Cúpula Mundial do Desenvolvimento Sustentável (CMDS) que produziu mais dois documentos relevantes: a Declaração Política (que afirmou serem as balizas do desenvolvimento sustentável: a proteção do meio ambiente e o desenvolvimento social e econômico, inclusive sugerindo ser a democracia, o Estado de Direito, a proteção dos direitos humanos e a busca pela paz, fatores essenciais para tanto) e o que se chamou de Plano de Implementação (que reafirmou, em sua essência, os compromissos explicitados na Agenda 21 da ECO/92, sendo ainda ratificada a decisão de se criar um fundo mundial de combate à pobreza e de incentivo ao desenvolvimento social e humano e também se salientou a necessidade de se alterar o ritmo de produção e consumo da sociedade).

Afirma Diogo de Figueiredo Moreira Neto, entretanto, que parece se ter superado aquela fase romântica e um tanto emocional atinentes as primeiras políticas institucionalistas: “(...) do nirvana da inação passou-se ao purgatório do exagero. Mas, pouco a pouco, encontram-se os caminhos da boa razão à medida que os próprios meios de comunicação social abandonam a exploração do catastrofismo”²⁴.

Nesse norte, como pondera Antonio Herman Benjamin, a despeito desse romantismo que torneou e ainda torneia a referida matéria, o movimento de constitucionalização do meio ambiente acaba também por firmar a nova ética de preservação do meio ambiente, dentro da qual a análise econômica que não se importa com os outros reflexos fáticos gerados no tocante a utilização dos recursos ambientais perde primazia, já que, em razão dessa nova postura ética, deve se considerar um contrabalanço com a saúde de todos, o futuro das gerações vindouras, a manutenção das funções ecológicas e a escassez dos recursos ambientais²⁵.

²⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Prefácio da obra: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. Rio de Janeiro: Renovar: 1995, p. 1.

²⁵ BENJAMIN, Antônio Herman. *Meio ambiente e Constituição: uma primeira abordagem*. In: BENJAMIN, Antônio Herman. *10 anos da ECO-92: o direito e o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: IMESP, 2002, p. 92.

É essa ética de preservação do meio ambiente que deve ser eleita como paradigma de desenvolvimento da sociedade, aquém inclusive das normas jurídicas positivadas que não deixam de reafirmá-la e exigir práticas que visam a promoção do desenvolvimento sustentável.

Essa ética é algo, sobremaneira, que deve ser preservada em todos nós!

1.1.2. A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE COMO DIREITO FUNDAMENTAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

Além da gênese da ética ambiental alhures tratada, importante salientar que a proteção do meio ambiente também é afirmada no plano positivo, até porque existe a necessidade de se disciplinar comportamentos em norma jurídica para que limites mínimos sejam estabelecidos e de forma cogente observados.

É fato que a relação do ser humano com a natureza tem uma ligação de subsistência. Contudo, cumpre observar que a intensidade qualitativa e quantitativa de como se explora as riquezas naturais mudou com o passar dos séculos, fruto da evolução cultural, sobremaneira quando se dá gênese a novas necessidades até então inexistentes, não percebidas ou desprezadas pelo ser humano.

Assim, surge a necessidade de se regular no plano positivo os direitos, como é o caso da proteção do meio ambiente.

Nesse ponto, na República Brasileira, um dos atos normativos que inaugurou a ideia de se proteger de forma sistematizada o meio ambiente foi o Decreto n.º 73.030, de 30 de outubro de 1973²⁶, inobstante já existissem instrumentos de tutela ambiental que tratavam de problemas mais particulares, entretanto, esses se figuram mais como microssistemas do que uma legislação integral que disponha sobre a gestão do meio ambiente como um todo, assim como fez o aludido Decreto.

Citem-se como exemplos de legislações esparsas que tutelam o bem ambiental de maneira mais particularizada e que são anteriores ao Decreto acima referido, o Código de Águas (Decreto nº 24.643, de 10 de julho de 1934), o Código

²⁶ A ementa do referido Decreto dispõe que esse: “Cria, no âmbito do Ministério do Interior, a Secretaria Especial do Meio Ambiente - SEMA, e da outras providências.”

Florestal (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965), o Código de Caça e Proteção à Fauna (Lei nº 5.197, de 3 de janeiro de 1967), o Código de Pesca (Decreto-Lei nº 221, de 28 de fevereiro de 1967), o Código de Minas (Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967) e o Estatuto da Terra (Lei nº 45.04, de 30 de novembro de 1964).

Entretanto, frise-se que foi a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981 que dispôs acerca do projeto maior de proteção à natureza ao instituir a Política Nacional do Meio Ambiente, dando ensejo à criação do Sistema Nacional de Meio Ambiente (SISNAMA) e do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), de modo a integrar a atuação dos entes federativos e se promover medidas profiláticas e corretivas inerentes ao meio ambiente de forma conjunta, até porque os problemas ambientais, qualitativa e quantitativamente, podem atingir a esfera local, regional, nacional ou ainda ultrapassar os limites da soberania brasileira.

Tal medida de integração evita inclusive que algum dos entes federativos se subtraia da responsabilidade de zelar pela integridade e manutenção do equilíbrio do bem ambiental.

Após o advento da referida legislação, o grande marco jurídico para o meio ambiente na República Brasileira é a previsão do art. 225²⁷ da Constituição de 1988, de maneira que ainda existe a referência ao meio ambiente na referida Constituição nos incisos XXIII²⁸ e LXXIII²⁹ do art. 5º, no inciso XXII³⁰ do art. 7º, nos incisos II³¹, III³²,

²⁷ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

²⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

²⁹ Art. 5º (...) LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

³⁰ Art. 7º (...) XXII - redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança;

³¹ Art. 20. São bens da União: (...) II - as terras devolutas indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental, definidas em lei;

³² Art. 20 (...) III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;

IV³³, V³⁴, VI³⁵, VIII³⁶, IX³⁷, X³⁸, XI³⁹ e parágrafo 1º⁴⁰ do art. 20, nos incisos XIX⁴¹, XX⁴², XXIII⁴³ e XXV⁴⁴ do art. 21, nos incisos IV⁴⁵, XII⁴⁶, XXVI⁴⁷ do art. 22, nos incisos III⁴⁸, IV⁴⁹, VI⁵⁰, VII⁵¹, IX⁵², XI⁵³ do art. 23, nos incisos VI⁵⁴, VII⁵⁵ e VIII⁵⁶ do

³³ Art. 20 (...) IV as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II;

³⁴ Art. 20 (...) V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

³⁵ Art. 20 (...) VI - o mar territorial;

³⁶ Art. 20 (...) VIII - os potenciais de energia hidráulica;

³⁷ Art. 20 (...) IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

³⁸ Art. 20 (...) X - as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos;

³⁹ Art. 20 (...) XI - as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios.

⁴⁰ Art. 20 (...) § 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

⁴¹ Art. 21. Compete à União: (...) XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso;

⁴² Art. 21 (...) XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos;

⁴³ Art. 21 (...) XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições: (...).

⁴⁴ Art. 21 (...) XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.

⁴⁵ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...) IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;

⁴⁶ Art. 22 (...) XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia;

⁴⁷ Art. 22 (...) XVI - organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões;

⁴⁸ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

⁴⁹ Art. 23 (...) IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

⁵⁰ Art. 23 (...) VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

⁵¹ Art. 23 (...) VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

⁵² Art. 23 (...) IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;

⁵³ Art. 23 (...) XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

⁵⁴ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...) VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

⁵⁵ Art. 24 (...) VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

art. 24, no inciso III⁵⁷ do parágrafo 1º do art. 91, no inciso III⁵⁸ do art. 129, no inciso VI⁵⁹ do art. 170, nos parágrafos 3º e 4º⁶⁰ do art. 174, nos parágrafos do art. 176⁶¹, nos parágrafos do art. 182⁶², no art. 186⁶³, nos incisos VII⁶⁴ e VIII⁶⁵ do art. 200, no inciso V⁶⁶ e nos parágrafos 1º⁶⁷, 3º⁶⁸ e 4º⁶⁹ do art. 216, no art. 231⁷⁰ e nos arts. 43⁷¹ e 44⁷² do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias⁷³.

⁵⁶ Art. 24(...) VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

⁵⁷ Art. 91. O Conselho de Defesa Nacional é órgão de consulta do Presidente da República nos assuntos relacionados com a soberania nacional e a defesa do Estado democrático, e dele participam como membros natos: (...)§ 1º - Compete ao Conselho de Defesa Nacional: (...) III - propor os critérios e condições de utilização de áreas indispensáveis à segurança do território nacional e opinar sobre seu efetivo uso, especialmente na faixa de fronteira e nas relacionadas com a preservação e a exploração dos recursos naturais de qualquer tipo;

⁵⁸ Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: (...) III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos;

⁵⁹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

⁶⁰ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...) § 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros. § 4º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

⁶¹ Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

⁶² Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

⁶³ Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: (...).

⁶⁴ Art. 200. Ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, nos termos da lei: (...) VII - participar do controle e fiscalização da produção, transporte, guarda e utilização de substâncias e produtos psicoativos, tóxicos e radioativos;

⁶⁵ Art. 200 (...) VIII - colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho.

⁶⁶ Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (...)V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

⁶⁷ Art. 216 (...) § 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

⁶⁸ Art. 216 (...) § 3º - A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.

Tal feixe de previsões constitucionais revela a manifesta importância que foi dada a proteção do meio ambiente na Constituição de 1988, principalmente quando evidencia no momento de tratar das competências legislativas e administrativas que o problema é de todos, entretanto, sem receio de se incidir em inverdade, é o art. 225 da Constituição de 1998 que positiva de forma expressa a proteção ao meio ambiente como um direito fundamental, sendo a referência nuclear positiva do ordenamento jurídico nacional.

Saliente-se inclusive que o Supremo Tribunal Federal, interpretando a referida previsão constitucional, ratifica de maneira inequívoca tal apanágio – isso é, de direito fundamental –, decidindo que na matéria relativa ao meio ambiente, existindo o conflito entre o coletivo e o individual, prevalece o coletivo⁷⁴. Também se decidiu que esse direito tem caráter difuso e se insere na chamada “terceira geração” dos direitos fundamentais⁷⁵.

⁶⁹ Art. 216 (...) § 4º - Os danos e ameaças ao patrimônio cultural serão punidos, na forma da lei.

⁷⁰ Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens.

⁷¹ Art. 43. Na data da promulgação da lei que disciplinar a pesquisa e a lavra de recursos e jazidas minerais, ou no prazo de um ano, a contar da promulgação da Constituição, tornar-se-ão sem efeito as autorizações, concessões e demais títulos atributivos de direitos minerários, caso os trabalhos de pesquisa ou de lavra não hajam sido comprovadamente iniciados nos prazos legais ou estejam inativos.

⁷² Art. 44. As atuais empresas brasileiras titulares de autorização de pesquisa, concessão de lavra de recursos minerais e de aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica em vigor terão quatro anos, a partir da promulgação da Constituição, para cumprir os requisitos do art. 176, § 1º.

⁷³ Pondere-se que a República Brasileira é um dos países pioneiros nesse tipo tratamento constitucional que se figura tão intenso, dispondo de normas relativas à competência administrativa, legislativa e de diversas normas materiais (direito ambiental formal e material) que visam garantir a tutela eficaz do meio ambiente.

⁷⁴ Nesse ponto, veja-se o mandado de segurança n.º 25284:

"Reserva extrativista. Conflito de interesse. Coletivo *versus* individual. Ante o estabelecido no art. 225 da CF, conflito entre os interesses individual e coletivo resolve-se a favor deste último. (...) Não coabitam o mesmo teto, sob o ângulo constitucional, reserva extrativista e reforma agrária." (MS 25.284, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 17-6-2010, Plenário, DJE de 13-8-2010.)

⁷⁵ Observe-se, nesse tema, o que se julgou no mandado de segurança n.º 22164:

"O direito à integridade do meio ambiente – típico direito de terceira geração – constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social. Enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) – que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e

Após a Constituição de 1998, ainda outras legislações infraconstitucionais foram criadas ampliando o leque de proteção ao meio ambiente, figurando-se importante se registrar a edição das Leis de Agrotóxicos (Lei n.º 7.802, de 11 de julho de 1989), de Biossegurança (Lei n.º 8.974, de 5 de janeiro de 1995) e a de Crimes Ambientais (Lei n.º 9.605, de 12 de fevereiro de 1998), sem prejuízo de outras que foram criadas (e aqui não mencionadas), sobretudo em razão de que visam tutelar alguns dos riscos a que está exposta a sociedade moderna e que são gerados ou acelerados pelo avanço tecnológico da sociedade.

Como ressalta Alejandro C. Altamirano, existe uma tendência de se constitucionalizar a aspiração de proteção do meio ambiente, de modo que se “*pueden observarse dos reacciones, desde la visión constitucional, a la protección del medio ambiente*”⁷⁶, sendo que “*algunas la positivizan, incorporando normas explícitas tuitivas del ecosistema, ambiente o medio ambiente como el caso de la Constitución española y portuguesa, por citar algunas.*”⁷⁷

Nesse ponto, Alejandro C. Altamirano ainda ressalta a necessidade de se observar “*la frontera de la tolerância: necesidad de convivencia armónica entre el desarrollo y el medio ambiente.*”⁷⁸

Existe, portanto, um “esverdear” da legislação⁷⁹ que consagra a proteção do meio ambiente como um direito fundamental.

Entrementes, Luiz Fernando Coelho alerta que “se examinarmos a parafernália do Direito Ambiental, antes e depois da Constituição de 1988 (...) a primeira reação é de perplexidade (...)”⁸⁰, já que se vislumbra no cenário brasileiro “a ineficácia dessas normas, eis que elas simplesmente não são aplicadas”, realidade que deve ser mudada, com o fito de se efetivar o referido direito fundamental.

reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade.” (MS 22.164, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 30-10-1995, Plenário, DJ de 17-11-1995.) No mesmo sentido, foi o entendimento no recurso extraordinário 134.297, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 13-6-1995, Primeira Turma, DJ de 22-9-1995.

⁷⁶ ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho constitucional a um ambiente sano, derechos humanos y su vinculación com el derecho tributário*. In: MARINS, James (Coord.). Tributação e meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2002, p. 25.

⁷⁷ *Idem, ibidem.*

⁷⁸ *Idem*, p. 30-33.

⁷⁹ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 95.

Ricardo Lobo Torres inclusive relata a existência de um “mínimo existencial ecológico” (*Ökologisches Existenzminimum*) aludindo àquilo que se figura no meio ambiente como a quantidade limite mínima necessária para a sobrevivência digna (e não meramente fisiológico) de cada ser humano⁸¹ e que é constitucionalmente protegida.

A história bem relata a necessidade da referida proteção.

Nesse ponto, é sabido que até a Revolução Francesa e a Estadunidense tem-se uma exploração mais racional dos recursos naturais, baseada inclusive na ideia de se sanar as necessidades alimentares mais básicas. Avançando para a idade moderna, a produção em escala quantitativa industrial – produção em série, de maneira mais rápida – traçou um ritmo mais acelerado de extração dos recursos naturais, voltada para o desenvolvimento econômico, sem a preocupação de se manter o equilíbrio do meio ambiente⁸².

Os recursos naturais foram – e ainda são – uma das principais molas de crescimento econômico, de modo que a inversão do vetor acerca do controle submissivo da natureza para o homem (que temia os fenômenos naturais, etc.), com a percepção da possibilidade de se utilizar esses recursos para o suprimento das mais diversas necessidades humanas (ainda que artificialmente criadas pela sociedade), sobremodo impulsionada pelo aumento das margens de lucro no capitalismo industrial e nas sucessivas formas adaptativas que vieram adiante, fez com que houvesse a exploração desordenada dos recursos, sem se antever, ainda que numa racionalidade econômica (quicá se se pensar em equilíbrio orgânico ambiental), a escassez de tais recursos. O efeito negativo gerado é a degradação gravosa e por vezes irreversível da fauna e da flora do planeta Terra.

Assim, a visão integrada entre ecologia e direito, pela via do direito positivado – sem prejuízo de outras –, é necessária para se ter uma perspectiva mais

⁸⁰ COELHO, Luiz Fernando. *In dubio pro natura*: interpretação da lei ambiental. Boletim Informativo n.º 206. Curitiba: *Boni juris*, 1994, p. 2329-2330.

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. A fiscalidade da água. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 3. A referência feita na língua alemã – *Ökologisches Existenzminimum* – pelo Autor epigrafoado é de: HEINZ, K. *Eigenrechte der Natur*. Der Staat 29 (3), 1990, p. 423.

⁸² SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 172-175.

integral dos problemas ambientais, dentro do diálogo bicondicional, uma vez que apesar do direito ambiental positivado ser um instrumento relevante de intervenção nas relações entre o sistema social e a natureza, a ecologia, enquanto novo paradigma, indica quais são os instrumentos metodológicos que deverão ser utilizados no exame de tais problemas⁸³.

Nesse ponto, observa-se que essa dimensão ambiental é recepcionada pelo sistema jurídico como um novo paradigma, influenciando na epistemologia moderna, de maneira a forçar que se abandone a visão puramente cartesiana e mecanicista, para se passar para a ótica holística, orgânica, que contemple o todo, sendo que o direito deve também questionar essa onipresença da ética puramente antropocêntrica, evidenciando a necessidade de se migrar para um modelo de pensamento que convirja para o estudo de uma complexidade mais ampla (inclusive, para além do biocentrismo) e que seja fruto da união de vários saberes⁸⁴. A legislação constitucional já está fazendo a sua parte.

É fato que os meios mais tecnológicos de produção da indústria na revolução industrial importaram na intervenção humana em fatores ambientais a tal ponto de se gerar a incompatibilidade de se regenerar (e até mesmo sustentar) o que é natural, acrescido ainda do aumento vertiginoso da densidade demográfica, de modo que se figurou paradoxal a crescente desproporção entre o frágil objeto da ação humana (a exploração dos recursos ambientais via processos mecanizados industriais) e os fatores ambientais de sustentabilidade (qualidade do solo, ar, água, etc.)⁸⁵.

O modo de produção moderno, de forma equivocada e imaginária, tem os recursos naturais como grandezas infinitas e inesgotáveis (ou renováveis), o que teoricamente justifica a possibilidade de crescimento econômico crescente e acelerado, de modo que é esse uso irracional dos recursos naturais que ensejou o reconhecimento da proteção do meio ambiente como um direito fundamental na Constituição de 1988,

⁸³ MORENO, José Luís Serrano. *Cuatro metodos para ler el derecho ambiental*. Granada: Comares, 1992, p 14-15.

⁸⁴ BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. *Op. cit.*, p. 15-17.

⁸⁵ CUNHA, Paulo. A globalização, a sociedade de risco, a dimensão preventiva do direito e o ambiente. In: FERREIRA, Helene Sivini; LEITE, José Rubens Morato (Organizadores). *Estado de direito ambiental: Tendências, aspectos constitucionais e diagnósticos*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 108-112.

momento por se evidenciar a relação intrínseca que existe entre o futuro do ser humano e o equilíbrio ambiental⁸⁶.

Há quem defenda inclusive que a proteção do meio ambiente, muito mais do que um direito, revela-se, no verídico, como um dever fundamental a ser indistintamente observado por todos (isso é, pela iniciativa privada, pelo Poder Público e por cada indivíduo na sua esfera de autonomia), já que nasceu do reconhecimento de um perigo direto para o ser humano, de maneira a se inserir, como já dito alhures, conceitos de ética preservacional “verde” na presente e nas vindouras gerações, figurando-se como matriz de racionalidade que subjaz o desenvolvimento humano⁸⁷.

Nesse sentido, pondera-se que essa proteção ambiental “na verdade, trata-se da constatação de que existe um dever fundamental ecológico a que estão submetidos tanto o Estado como a coletividade, para a obtenção da justiça intergeracional.”⁸⁸

Nesse mesmo ponto, mitigando a ideia da caracterização de direito ou dever, Cristiane Derani afirma que o ser humano tem o direito fundamental à liberdade e à igualdade, contudo, também tem o dever de proteger e melhorar o meio ambiente, inclusive para as vindouras gerações, apesar de esse também ser um direito fundamental que lhe cabe igualmente vindicar⁸⁹.

Logo, pela passagem acima, conclui-se que se cogita ser a proteção do meio ambiente também como um dever geral de se impedir condutas lesivas ou de se atuar visando atingir o resultado mais benéfico possível em obséquio ao equilíbrio ambiental constitucionalmente exigido.

Não se alude, todavia, a proibição total das atividades econômicas, uma vez que a ação humana, quando interfere no meio ambiente, por menor que seja o impacto causado pela referida ação, acaba ocasionando um dano⁹⁰. O que se registra é a

⁸⁶ DERANI, Cristiane. Direito ambiental econômico. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 13-15.

⁸⁷ JONAS, Hans. O princípio da responsabilidade: Ensaio de uma ética para a civilização tecnológica (Trad. De Luiz Barros Montes e de Marijane Lisboa). Rio de Janeiro, 2006, p. 232-234.

⁸⁸ MILARÉ, Edis. Direito do ambiente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 880-881.

⁸⁹ DERANI, Cristiane. Meio ambiente ecologicamente equilibrado: direito fundamental e princípio da atividade econômica. Advocacia pública e sociedade n.º 3. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 91-92.

⁹⁰ Por exemplo, ao se beber a água de uma jazida se está utilizando um recurso natural e o subtraindo, portanto, do meio ambiente em que originalmente estava – essa ação causou um impacto ambiental, ainda que de reduzida dimensão.

imperativa necessidade de se manter o equilíbrio do meio ambiente, dentro da capacidade de regeneração possível do planeta Terra.

Nesse ponto, não se figura exagero se rememorar que os direitos fundamentais são reflexos de lutas da sociedade e que surgem, não ao acaso, do dinamismo intrínseco dessa, diante do reconhecimento de situações limites que atingem, ainda que em diferentes facetas, a própria ideia de preservação e continuidade do ser humano em um dado momento histórico, de maneira que o destinatário não é apenas um indivíduo ou um grupo isoladamente, mas, como um todo, o próprio gênero humano⁹¹.

O importante mesmo é que a proteção ao meio ambiente não deve ser considerada apenas como uma mera reação contra a crise ambiental, alusiva à escassez de recursos naturais, sob pena de relegá-lo para uma ótica pontual e reducionista, de modo que essa tutela constitucional deve ser entendida como um estágio atinente a evolução dos direitos fundamentais, representando uma consolidação dos direitos difusos integrado a proteção das pessoas com o meio em que habitam⁹².

José Joaquim Gomes Canotilho bem ensina que a defesa do meio ambiente, como finalidade do Estado, induz a ideia de proibição de retrocesso ecológico, explicitando, dentro do tema sobre a proteção constitucional do meio ambiente, que existem duas grandes “gerações” de problemas atinentes à ecologia, sendo a primeira relacionada a escassez e ou a necessidade de conservação dos recursos naturais em si (água, solo, minerais, etc.), de modo que a segunda geração alude aos efeitos negativos pertinentes ao mau uso desses recursos, como, por exemplo, as mudanças climáticas⁹³.

O que é interessante também se salientar é a contradição que existe entre quem se beneficia e quem sofre o impacto das gerações de celeumas ecológicas acima expostas.

⁹¹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 522-524.

⁹² BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. *Op. Cit.*, p. 27-28.

⁹³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Estudos sobre direitos fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2004, p. 175-182. Na mesma esteira sobre a “proibição do retrocesso ecológico”, expõe Tiago Fensterdeifer que a tutela ambiental deve “atender a padrões cada vez mais rigorosos de tutela da dignidade humana, não retrocedendo jamais a um nível de proteção àquele verificado hoje.” (FENSTERDEIFER, Tiago. Direitos fundamentais e proteção do ambiente: a dimensão ecológica da dignidade da pessoa humana no marco jurídico-constitucional do estado socioambiental de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 257-263).

Nesse sentido, é fato notório que reduzido é o universo de pessoas que se beneficiam diretamente – auferem lucro – com a exploração dos recursos naturais (e que colaboram, portanto, para que a primeira geração de problemas se agrave substancialmente), entretanto, como consequência, é bastante grande o plexo social que suporta os efeitos negativamente gerados pelo uso dos recursos naturais, como se houvesse uma espécie de solidarização compulsória dos danos ambientais.

É sobre essa lógica que também se precisa refletir, a fim de se encontrar uma solução, até mesmo por razões de justiça – como equidade e também de justiça tributária, em um exame aferente para o presente trabalho –, em que se previna a ocorrência de danos e também, corretivamente, que ao menos se diminua o impacto das ações humanas sobre o meio ambiente, sem prejuízo de que se solidarizem os efeitos positivos da exploração de recursos naturais.

Frise-se que a proteção ao meio ambiente é tradicionalmente vista como um direito intergeracional⁹⁴ de caráter difuso e coletivo, cujo resguardo pelo Poder Público se perfaz pela noção de Estado Democrático Ambiental (assim, por exemplo, como ocorreu quando se falava em Estado de Direito, dentro da ideia de “império da lei”), tratando-se, por isso, de direito indisponível e imprescritível que merece suprema tutela, acima, por exemplo, dos interesses fazendários⁹⁵, já que na essência o que se protege é o próprio direito à vida.

⁹⁴ O caráter intergeracional da proteção ao meio ambiente também já foi afirmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n.º 3540:

"Meio ambiente – Direito à preservação de sua integridade (CF, art. 225) – Prerrogativa qualificada por seu caráter de metaindividualidade – Direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão) que consagra o postulado da solidariedade – Necessidade de impedir que a transgressão a esse direito faça irromper, no seio da coletividade, conflitos intergeracionais – Espaços territoriais especialmente protegidos (CF, art. 225, § 1º, III) – Alteração e supressão do regime jurídico a eles pertinente – Medidas sujeitas ao princípio constitucional da reserva de lei – Supressão de vegetação em área de preservação permanente – Possibilidade de a administração pública, cumpridas as exigências legais, autorizar, licenciar ou permitir obras e/ou atividades nos espaços territoriais protegidos, desde que respeitada, quanto a estes, a integridade dos atributos justificadores do regime de proteção especial – Relações entre economia (CF, art. 3º, II, c/c o art. 170, VI) e ecologia (CF, art. 225) – Colisão de direitos fundamentais – Critérios de superação desse estado de tensão entre valores constitucionais relevantes – Os direitos básicos da pessoa humana e as sucessivas gerações (fases ou dimensões) de direitos (*RTJ* 164/158, 160-161) – A questão da precedência do direito à preservação do meio ambiente: uma limitação constitucional explícita à atividade econômica (CF, art. 170, VI) – Decisão não referendada – conseqüente indeferimento do pedido de medida cautelar. A preservação da integridade do meio ambiente: expressão constitucional de um direito fundamental que assiste à generalidade das pessoas." (ADI 3.540-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 1º-9- 2005, Plenário, *DJ* de 3-2-2006).

⁹⁵ MILARÉ, Edis. *Op. Cit.*, p. 878-884.

Edis Milaré também escreve que a proteção constitucional do meio ambiente se figura como uma extensão do direito à vida, tanto sob o enfoque da existência fisiológica dos seres humanos como também no aspecto da dignidade (isso é, não é somente “viver por viver”, desde que o meio minimamente suporte essa vida, mas fluir de uma existência com qualidade ímpar, com felicidade)⁹⁶.

Percebe-se, portanto, que a proteção do meio ambiente se diferencia dos direitos alusivos as “gerações” anteriores, como a liberdade e a igualdade, porquanto respectivamente não tem sua gênese na relação de contrato ou na verificação de um *status* de tratamento perante o corpo social e o Estado⁹⁷, sendo resultado da evolução do reconhecimento antropocêntrico da condição humana como centro dos problemas do mundo, ao revés da proteção ao meio ambiente, que inobstante também seja produto da evolução cultural, ultrapassando o *status* formal do ser humano (isso é, um *status* artificial, que lhe é atribuído, ao contrário, por exemplo, da fauna em que os animais selvagens não são iguais), ampara-se na ideia de que o meio ambiente equilibrado, na esfera prática, é essencial à vida (independentemente do *status* que se atribuí a cada pessoa).

Não se está afirmando, entretanto, que o direito à proteção do meio ambiente seja algo espontaneamente criado (isso é, que não advém da evolução cultural da sociedade). Na verdade, quer-se dizer que o meio ambiente ecologicamente equilibrado (seja ele tido ou não como direito) é fundamental para a manutenção orgânico-fisiológica da vida.

Desse modo, as consequências deflagradas em decorrência da inobservância desse direito fundamental muito provavelmente não respeitarão (e já não respeitam) fronteiras territoriais, credo, cor, etnia e opção sexual e política, sendo que atingirá de um modo geral a todos, tratando-se de uma celeuma que deve ser enfrentada com nova racionalidade e novos mecanismos científicos e legislativos, convergindo-se ainda, o que não se mostra adequado ao combate da degradação ambiental para uma ótica de tutela do meio ambiente.

Nesse tema, note-se que a interpretação do art. 225 da Constituição de 1988 também tem um comando que objetiva inibir danos ambientais futuros e assegurar que

⁹⁶ *Idem*, p. 124-126.

⁹⁷ BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. *Op. Cit.*, p. 20-22.

essa ótica de proteção do meio ambiente – uma espécie de elemento ético “verde” – prevaleça como um imperativo no agir humano.

É fato que a crise ambiental direciona o curso da história, alterando os limites de crescimento econômico e populacional, até pelo menos quando surgir uma nova tecnologia que os amplie, sendo algo sem um precedente histórico tão grave, o que exige uma caçada para se encontrar a panaceia para esse mal, sem prejuízo da adoção de mudança para uma nova postura da humanidade – sobremaneira nas questões da economia e produção industrial –, sob pena de não mais se conseguir sustentar a nossa vida planeta terra⁹⁸, apesar de se observar que os estudos acerca de índices de qualidade ambiental não se mostram tão populares, por exemplo, nos congressos de economia⁹⁹ quanto as questões relacionadas a eficiência operacional dos setores econômicos (sobretudo no setor que explora maciçamente recursos naturais, como, por exemplo, energia, mineração e indústria de elaborados).

Percebe-se, contudo, nessa dimensão economicista, que há um esforço para convergir os princípios da ordem econômica na Constituição de 1988 aos interesses ambientais, principalmente na inclusão, via norma positivada, que se fez pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de novembro de 2003, no tocante ao inciso VI¹⁰⁰ do art. 170 para se prescrever como princípio da referida ordem a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.”

⁹⁸ LEFF, Enrique. Epistemologia ambiental. (Tradução de Sandra Valenzuela). 2ª edição. São Paulo: Cortez, 2002, p. 190-193.

⁹⁹ WILSON, Eduardo. O futuro da vida. Rio de Janeiro: Campus, 2002, p. 62-65.

¹⁰⁰ Nesse ponto, o Supremo Tribunal Federal inclusive já proferiu decisão salientando a necessidade das atividades econômicas serem exercidas visando a proteção do meio ambiente. Veja-se o que se asseverou na medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n.º 3540:

“A atividade econômica não pode ser exercida em desarmonia com os princípios destinados a tornar efetiva a proteção ao meio ambiente. A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a ‘defesa do meio ambiente’ (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral. Doutrina. Os instrumentos jurídicos de caráter legal e de natureza constitucional objetivam viabilizar a tutela efetiva do meio ambiente, para que não se alterem as propriedades e os atributos que lhe são inerentes, o que provocaria inaceitável comprometimento da saúde, segurança, cultura, trabalho e bem-estar da população, além de causar graves danos ecológicos ao patrimônio ambiental, considerado este em seu aspecto físico ou natural.” (ADI 3.540-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 1-9-2005, Plenário, DJ de 3-2-2006).

Mais adiante, trazendo o tema para o objeto dessa dissertação, pode-se assim inferir, analisando a previsão constitucional acima, em um esforço interpretativo teleológico, o intento e a autorização para que pela via da tributação o Poder Público possa obter um resultado favorável a defesa do meio ambiente.

E essa mudança é possível, uma vez que a Constituição deve se adequar positivamente – e também nas suas interpretações possíveis – para as novas necessidades reconhecidas pela sociedade, respeitando-se o eixo axiológico que ela contém, mormente dentro da lógica de não-retrocesso, uma vez que é importante também que se determinem limites, a fim de que não haja um excesso na inserção e inferências que se faz dos direitos que prejudique o resultado efetivo almejado, ainda que isso ocorra por vias não intencionais e oblíquas.

Nesse ponto, dentro do direito positivo, Ricardo Bersosa Saliba expõe que de duas maneiras o Poder Público poderá intervir para proteger o meio ambiente, sendo a primeira no plano material, quando estabelece o conteúdo mínimo dos direitos fundamentais, visando a tutela, em essência, da vida como um todo – trata-se, assim, de uma horizonte mais amplo; já a segunda forma de intervenção é no plano formal atinente as normas e medidas que busquem concretizar os direitos fundamentais, sobremaneira, no que concerne a tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado, quando se refere a prevenção do dano¹⁰¹. E esse ferramental não pode ser desprezado pelo Poder Público.

Saliente-se ainda que as normas de proteção ao meio ambiente, dentro da característica constitucional da proteção ao meio ambiente, devem ter um caráter dinâmico diante dos constantes perigos ambientais que surgem, o que exige permanente atualização dos instrumentos jurídicos para se atingir a finalidade almejada, em que pese ser possível se adotar soluções econômicas e regulações negociais com caráter cogente¹⁰² entre o setor público e o privado, tudo isso objetivando se estabelecer proteções ecológicas eficazes e suficientes para se tutelar os problemas ambientais, considerando a complexidade desses.

¹⁰¹ SALIBA, Ricardo Berzosa. Fundamentos do direito tributário ambiental. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 100-104.

¹⁰² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 180-183.

Nesse ponto, contudo, Gunther Teubner registra que no tratamento das celeumas ambientais “impostos ecológicos merecem, claramente, preferência”, isso porque regulações híbridas que mesclam regulação político-social (sendo parte o Poder Público) com acordos coletivos privados abrem margem para um neocorporativismo “verde”, sobremaneira quando o controle e a fiscalização desses é atribuído para as instituições públicas¹⁰³.

Igualmente, não se pode relegar somente para a iniciativa privada a solução dos problemas ambientais, porquanto “a grande farsa é pensar que o mercado irá solucionar os problemas de que se alimenta. Urge a intervenção do Estado...”¹⁰⁴, de modo que cada qual – isso é, os setores público e privado – devem, por força do art. 225 da Constituição de 1988, movimentar-se para cuidar do meio ambiente, sob pena inclusive de serem responsabilizados por eventual omissão.

Também se mostra necessário, além disso, a despeito das intervenções pública e privada, que cada indivíduo tenha a consciência de que o seu comportamento (frise-se, inclusive a omissão) para com o meio ambiente, atinge-o e também influencia o dia-a-dia de terceiros, lição que pedagogicamente pode se extrair examinando a riqueza e a profundidade do art. 225 da Constituição de 1988¹⁰⁵.

Frise-se que o direito fundamental de proteção ao meio ambiente não foi despropositadamente inserido na Constituição da República de 1988, de modo que se impõe a adoção de diferenciados instrumentos que concretizem esse desígnio constitucional (sejam públicos, privados ou mistos), até porque, antes da sobrevivência formal da referida cláusula pétrea, é a sobrevivência da vida orgânica no planeta Terra que está “em xeque”.

¹⁰³ TEUBNER, Gunther. A cúpula invisível: crise da causalidade e imputação coletiva. In: Direito, sistema e policontextualidade. Piracicaba: Unimep, 2005, p. 225-227.

¹⁰⁴ BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. Revista de Informação Legislativa n.º 169 – jan/mar 2006, Brasília: Senado Federal, p. 149-152.

¹⁰⁵ Gize-se que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a proteção do meio ambiente incumbe tanto ao Poder Público como também à coletividade em geral (isso é, à iniciativa privada e também ao indivíduo isoladamente considerado). Nesse ponto, observe-se o que se decidiu no mandado de segurança n.º 26064:

“A Constituição do Brasil atribui ao Poder Público e à coletividade o dever de defender um meio ambiente ecologicamente equilibrado. [CB/88, art. 225, §1º, III]. A delimitação dos espaços territoriais protegidos pode ser feita por decreto ou por lei, sendo esta imprescindível apenas quando se

1.1.3. ESTUDOS TÉCNICOS QUE EVIDENCIAM A EMERGÊNCIA AMBIENTAL.

Diversos estudos técnicos apontam que existe uma grande necessidade de se proteger o meio ambiente, diante da transformação – em decorrência da ação do ser humano – de cenários climáticos e ecológicos outrora estáveis.

Nesse ponto, o quarto relatório do IPCC (*Intergovernmental Panel On Climate Change* – ONU) sobre “novos cenários climáticos”¹⁰⁶ (divulgado em Paris, França na data de 02 de fevereiro de 2007) aduz que em onze dos últimos doze (1995-2006) se tem registrado um aumento significativo de temperatura na superfície terrestre, apontando temperaturas recordes, considerando-se a série histórica que se fez desde 1850.

Frise-se que a tendência linear de aquecimento dos últimos cinquenta anos correspondente há quase duas mais a tendência dos últimos cem anos, de modo que se observa um aumento na temperatura dos oceanos desde 1961, contribuindo para: o derretimento das calotas polares, o aumento do nível dos oceanos, o desequilíbrio termodinâmico do planeta Terra, alterações na quantidade de chuvas, mudança na salinidade dos oceanos, nos padrões de vento e aspectos de clima extremo, gerando secas, fortes ondas de calor e uma maior intensidade de ciclones tropicais, tudo isso, provocado pela expansão térmica que tem causa na ação do ser humano.

Segundo o que consta no referido relatório, as informações paleoclimáticas sustentam uma interpretação de que essa tendência de aquecimento dobrada na última metade do século não foi comum nos últimos 1300 anos, de modo que a continuidade na emissão massiva de gases que provocam o efeito estufa causa um aquecimento extra e induz muitas mudanças no sistema climático global.

trate de alteração ou supressão desses espaços. Precedentes.” (MS 26.064, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 17-6-2010, Plenário, DJE de 6-8-2010).

¹⁰⁶ Esse relatório pode ser acessado no próprio site do IPCC no endereço: http://www.ipcc.ch/publications_and_data/publications_ipcc_fourth_assessment_report_wg1_report_the_physical_science_basis.htm. (*Working Group I of the IPCC – Intergovernmental Panel On Climate Change. Climate Change 2007: The Physical Science Basis*. Paris, February/2007). Acesso em 07/09/2011. Interessante também examinar o trabalho do *Working Group II* que fala mais sobre os impactos socio-econômicos provocados diante das mudanças climáticas, principalmente sobre “insegurança alimentar”. O nome desse relatório é: *Climate Change 2007: Impacts, Adaptation and Vulnerability* (http://www.ipcc.ch/publications_and_data/ar4/wg2/en/contents.html). Esses relatórios fazem parte do “*IPCC Fourth Assessment Report: Climate Change 2007*”.

A UNEP (*United Nations Environment Programme*) também apresentou em 2010 relatório apontando que houve o crescimento exponencial da produção de lixo eletrônico, principalmente em países como a China, Índia, Colômbia e Kenya, em decorrência do descarte de refrigeradores, computadores pessoais, telefones celulares, televisores, etc., evitando que existe uma necessidade ambiental de se gerenciar esse tipo de lixo que é muito tóxico (devido ao uso de metais pesados na composição de equipamentos eletrônicos) e se degrada lentamente no meio ambiente.¹⁰⁷

O relatório do PNUD (*United Nations Development Programme* - ONU) de dezembro de 2011 sobre *Technological Cooperation and Climate Change*¹⁰⁸ menciona ainda a necessidade de se instituir mecanismos internacionais de pesquisa, cooperação e desenvolvimento nas áreas atingidas por mudanças climáticas, diante da extensão difusa dos efeitos causados, de modo que todos os países devem contribuir para que tais efeitos não se agravem, sobremaneira porque o modo de produção de determinados países poderia simplesmente neutralizar as ações ambientais de outros, que também sofrerão os danos causados pela degradação ambiental.

Desse modo, pelas informações acima apresentadas, observa-se que os problemas ambientais não se tratam de uma questão meramente “romântica”, mas sim de uma temerosa realidade, impondo-se um esforço conjunto para evitar a deflagração de novos problemas ambientais e também a elisão daqueles que ainda dificultam o atingimento de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

¹⁰⁷ Essa informação pode ser acessada no próprio site da UNEP, no endereço eletrônico: <http://www.unep.org/Documents.Multilingual/Default.asp?DocumentID=612&ArticleID=6471&l=en&t=long>. Acesso em 07/09/2011.

¹⁰⁸ Esse relatório pode ser acessado no site do PNUD mediante consulta ao endereço: http://www.undp.org/content/dam/undp/library/Environment%20and%20Energy/Climate%20Change/climate_change_report_30-11-2011.pdf. Acesso em 28.12.2011. Outras interessantes publicações do PNUD

1.2. PARTE II – EPISTOMOLOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A PROTEÇÃO ECOLÓGICA.

Nesta segunda parte, o problema tratado será outro e é atinente a algumas questões relacionadas à produção do conhecimento científico (por exemplo, como: quais são os paradigma legítimos que merecem ser eleitos pelo pesquisador na “sociedade de risco” da Ulrich Becker? As necessidades de se ter uma visão holística dos fenômenos investigados a partir da concepção de “ecologia profunda” de Fritjof Capra e da “união dos saberes” pela proposta “inter-poli-transdisciplinariedade” de Edgar Morin), também à racionalidade lógico-dedutiva que se utiliza no direito tributário para se conhecer e regular os fatos da vida (e que se utiliza para pinçar quais são aqueles relevantes ou não para o referido ramo do direito), sobremaneira quando elege como objeto científico de estudo a dinâmica da norma jurídica tributária, o que se conhece por relação jurídica tributária.

Frise-se que não se pretende apresentar uma metodologia inovadora de análise científica para o direito tributário, sobremaneira para se integrar ao direito ambiental, de modo que a ideia, no verídico, é levantar questionamentos que ensejam a reforma de racionalidade, até porque são as perguntas que movem a humanidade e nos tiram da estática (sobremodo a insatisfação de ainda não poder respondê-las). São elas o dínamo aristotélico que impulsionam a pesquisa científica.

1.2.1. CRÍTICA AO MODELO DE RACIONALIDADE CIENTÍFICA LÓGICO-DEDUTIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO¹⁰⁹.

A proteção do meio ambiente, no direito tributário, ainda tem um grande obstáculo de racionalidade que precisa ser adequado, sobremodo na redução

também podem ser acessadas em: <http://www.undp.org/content/undp/en/home/librarypage/environment-energy.html>.

¹⁰⁹ Importante salientar que os itens 1.2.1 até o 1.2.5 foram objetos de artigo já publicado em periódico especializado, tratando do tema sobre a nominação de “tributação sustentável”, de modo que se fez algumas correções e inserções para que esse pudesse ser utilizado de forma coerente na presente dissertação. Nesse sentido, vide: LASKOSKI, Guilherme Afonso. Para uma racionalidade

epistemológica praticada, privilegiando a função arrecadatória do tributo na regulação que exerce, a fim de que se possa tutelar de forma integral o bem ambiental.

Nesse ponto, frise-se que a temática tributação diuturnamente é posta em pauta (sobretudo na cena política do país, sob a ótica da arrecadação), porquanto acerta aspectos múltiplos dinâmicos da sociedade contemporânea, sendo indubitavelmente um nevrálgico instrumento de intervenção do Poder Público.

E tributar é preciso, contudo, o escopo da referida atividade não deve ser reduzida a sua faceta meramente arrecadatória.

Há reclames ambientais que abrolham e necessitam de tutela estatal diferenciada, de maneira que o direito tributário deve servir como instrumento transformador desta realidade e não se mostre estático e neutro perante as angústias vividas pela sociedade.

Entretanto, isso é algo que precisa ser mais bem definido pela dogmática tributária tradicional.

Imperativo, desse modo que se de gênese a uma tributação ambientalmente orientada, contudo, ainda, assim, para se chegar a tal estágio, é indispensável que se arroste vezo sistêmico, de cognição científica, que conduz a doutrina especializada a reduzir o objeto de estudo a um átomo não divisível, de modo a ignorar toda a riqueza de fatos que gravita em torno da atividade de tributar.

Pondere-se que a simples criação de tributos finalistamente afetados e ou a modulação de alíquotas (progressividade, regressividade, etc.), por si só, não são instrumentos suficientes para resolver as celeumas ambientais que atingem a humanidade, como será mais bem tratado em futuro momento.

O problema é mais profundo e se junte, inicialmente, na revisão do modelo verticalizado de cognição científica dominante que se esgota no exame da regra-matriz de incidência e que não aceita a influência de influxos externos nos lindes cognitivos do objeto que eleger como centro de pesquisa.

“transversal” e “somativa” no direito tributário em perspectiva das celeumas socioambientais. Revista tributária e de finanças públicas n.º 99 – jul/ago 2011, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 83-100.

Tal modelo, pondere-se, já tem certo tempo de utilização no direito. Um exemplo clássico é a “teoria pura do Direito” de Hans Kelsen¹¹⁰ – conhecida também como da racionalidade dogmática ou do normativismo jurídico¹¹¹ – que reflete a intenção de se tratar a matéria com “especialidade lógica e a autonomia metódica da ciência do Direito”¹¹², de modo a “libertar a ciência do Direito de todos os elementos que lhe são estranhos”¹¹³.

Nesse sentido, percebendo os nefastos efeitos de se utilizar a racionalidade puramente lógica no direito tributário, lucidamente ponderou Marco Aurélio Greco sobre o “método da ciência do direito” que:

Esta ideia de dar cientificidade ao estudo do Direito, sob a luz de um racionalismo de cunho idealista e feição eminentemente positivista, levou a supor que o método desta ciência seria, fundamentalmente, um método dedutivo (semelhante ao adotado em várias Ciências Exatas e superiormente exposto nos estudos de Aristóteles). Esta visão que encontrou particular espaço no sistema romano-germânico de Direito, especialmente em Hans Kelsen e sua *Teoria Pura do Direito*.

As críticas que podem ser feitas a tal postura estão muito bem resumidas num trecho da obra de Guido Fernando Silva Soares em que afirma, com muita felicidade que ‘os perigos em tal tipo de sistema se referem ao culto desmesurado à lógica formal e à racionalidade da construção dedutiva, tida como válida, porque racional e coerente dentro do raciocínio abstrato, mas com um acentuado desprezo pelos resultados, na visa corrente’.¹¹⁴

¹¹⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução: João Baptista Prado. 4ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1994, p. 1-2. Nesse sentido, escreveu o referido Autor que (*Idem*, p. 1): “Quando a si própria se designa como “pura” teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quando não pertença ao seu objeto, tudo quando não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental”.

¹¹¹ Nesse ponto, mostra-se muito didática a linha epistemológica do conhecimento jurídico (“concepções epistemológico-jurídicas relativas à cientificidade do conhecimento jurídico”) traçada por Maria Helena Diniz. A referida Autora expõe que existe a corrente “jusnaturalista” citando, por exemplo, como subespécies a “concepção do direito racional de Kant” e a “Teoria do direito natural de conteúdo variável de Rudolf Ihering”; na corrente do “empirismo exegético” cita como exemplos as concepções legalistas ou mecanicistas da interpretação e da aplicação do direito (“escola da exegese” – seguida por Proudhon; “pandectismo” – Windscheid; e a “escola analítica” – Salmond); na contracorrente do “empirismo exegético” alude ao “utilitarismo” de Bentham, ao teleologismo de Ihering, a “livre investigação” de François Geny, a Teoria de Herbert L. A. Hart, dentre outras; na corrente do “historicismo casuístico” a referida Autora alude à Savigny, Gustav Hugo e Puchta; sobre o “positivismo sociológico” faz referência a Comte, Durkheim, Duguit, dentre outros; sobre o “racionalismo dogmático” registra a presente de Hans Kelsen; na corrente do “culturalismo jurídico” exara sobre o “egologismo existencial” de Carlos Cossio e o “tridimensionalismo” de Miguel Reale. (Ver em: DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução ao Direito*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 35-164).

¹¹² LARENZ. Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 2º edição. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989, p. 85.

¹¹³ *Ibidem*.

¹¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições “uma figuras sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 27.

Tal metodologia é fruto do corte epistemológico reducionista já mencionado que afasta o sujeito cognoscente do que se nomina de “visão holística”, da racionalidade “transversal” e “somativa” que se figura tão necessária para o reconhecimento integral das complexas facetas dos fenômenos ambientais.

Nesse passo, concorda-se com o economista Flávio Vasconcellos Comim quando exara sobre a questão epistemológica que:

Alguns problemas são tão sérios que é um luxo negar parte do conhecimento para resolvê-los. O desenvolvimento humano trata com questões tão sérias (desigualdade, pobreza, discriminação) e o uso desses instrumentos são todos bem-vindos. E a tolerância metodológica é uma palavra-chave, sempre me agradou. Em função da gravidade dos problemas, não se pode desperdiçar algumas bases conceituais se elas são capazes de gerar conhecimentos com potencial importante para a humanidade¹¹⁵.

O que se reconhece, portanto, é a necessidade da mudança severa de racionalidade, de maneira a se evidenciar a questão metodológica acima exposta para introduzir, ainda que de maneira propedêutica, uma sugestão normativa de cognição “transversal” (visando agregar ao direito tributário a influência de outras ciências) e “somativa” (de modo a não se desprezar o avanço científico já alcançado que é fruto de estudos científicos sérios que representam uma evolução do ser humano) para o direito tributário.

Nesse tema, mostram-se deveras interessantes os pensamentos declinados por Fritjof Capra sobre a “ecologia profunda” e por Edgar Morin acerca da “inter-poli-transdisciplinariedade” como proposta de racionalidade a ser empregada para a produção do conhecimento científico.

Frise-se que a pretensão do Autor nesta dissertação não é aduzir qual é o método correto a se enveredar (ou a apresentação de novo método inovador de pesquisa), sendo objetivado, no verídico, o levantamento de perguntas sobre o tema da epistemologia no direito tributário para que se reconheça a existência do referido problema de racionalidade, sendo assim um primeiro passo para a tentativa de rompimento do paradigma dominante.

¹¹⁵ COMIM, Flávio Vasconcellos. A busca da qualidade in Getúlio (FGV) – Janeiro/fevereiro de 2011, n.º 25, São Paulo: FGV, 2011, p. 42.

Nesse ponto, é necessário se adentrar a evolução da dogmática do direito tributário, desde a codificação alemã de 1919 até a presente época, a fim de se evidenciar o vezo que acima se expôs.

1.2.2. EVOLUÇÃO DA DOUTRINA A PARTIR DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO DE 1919 E O ESTADO DA ARTE.

Na questão do problema de racionalidade no direito tributário, dentro da ideia de criação de um sistema hermético e avesso aos influxos de outras ciências, tem-se como grande marco positivo a norma alemã de 1919¹¹⁶ - *Reichsabgabernordnung* de 1919, que teve como “pai” Enno Becker ao tempo da Constituição Alemã de Weimar¹¹⁷ - que se concentrou no estudo e disciplina da norma jurídica como categoria fundamental, excluindo daí os fenômenos metajurídicos (sobremaneira aqueles advindos da influência exercida pela ciência das finanças no direito financeiro e tributário, por exemplo, como a crítica ao motivo econômico-político que intui o legislador na criação da regra de direito), porquanto, em tese, figuram-se como viciadores da escorreita interpretação (neutra) a ser conferida pelo jurista ao texto normativo tributário.

Tal enfoque reducionista-fiscalista (isso é, parte-se de um problema multidisciplinar; utiliza-se leis universais para simplificar o problema, reduzindo-o ao seu menor átomo) se figura deveras marcante no início até o terceiro quarto do Século XX.

Um exemplo da influência dessa racionalidade na ciência (de diminuição da complexidade dos fenômenos) é encontrado em Bertrand Russel ao escrever o “lógica e conhecimento”. Segue, nesse ponto, uma passagem do livro que aponta o que foi acima mencionado:

¹¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 31-32. Nesse sentido, o Ex-Professor Catedrático de Direito Tributário da USP acima referido ponderou que (*Idem*, p. 31): “8. *Autonomia e posição do Direito Tributário*. Foi especialmente depois da I Guerra Mundial que o Direito Tributário veio alcançar a situação de *ramo* jurídico autônomo, pelo *conteúdo* e pela *forma*, que hoje incontestavelmente possui. (...) Ainda muito importantes foi a promulgação naquele país do famoso Código Tributário que é, sem dúvida, no gênero, o mais completo diploma tributário e que vem influenciando nas codificações de outros países.”.

(...) O exposto acima mostra uma redução de todas as proposições, em que ocorrem expressões denotativas, a formas em que não ocorrem tais expressões. Porque é necessário efetuar tal redução, a discussão subsequente esforçar-se-á em mostrar (...) Uma teoria lógica pode ser testada por sua capacidade em lidar com enigmas, e é um bom plano, ao pensar-se acerca da lógica, acumular a mente com tantos enigmas quanto possíveis, uma vez que estes servem ao mesmo propósito que os experimentos na ciência física (...)¹¹⁸.

Essa racionalidade, imperativa, em geral, no estudo científico das ciências humanas, junte-se ao que Javier Echeverría chama de uma “linguagem fisicalista” que objetiva reduzir a complexidade dos fenômenos que analisa, de modo a se determinar um padrão para solucionar de uma forma uniforme aos problemas que são objeto de pesquisa científica (criando, assim, uma espécie de “lei universal” – como ocorre na física):

(...) Carnap defendeu num primeiro momento a redução dos conceitos sociais, culturais e históricos aos conceitos do psiquismo individual: tanto os conceitos alheios como os próprios deviam ser reduzidos primeiro a conceitos físicos, e depois, a conceitos psíquicos do indivíduo (...)¹¹⁹.

Saliente-se que fruto desse ideário atinente à delimitação (redução) do objeto de estudo do direito tributário, o importante ramo do direito financeiro foi artificialmente daquele último “destacado” (houve uma subespecialização¹²⁰), de modo que lhe competiu o exame dos conjuntos de normas que regulam a atividade financeira do Estado (trata, assim, de todas as instituições das finanças – receitas, despesas,

¹¹⁷ *Idem*, p. 32 (informação está na nota de rodapé do referido livro).

¹¹⁸ RUSSEL, Bertrand. Lógica e conhecimento *in* Os pensadores (XLII). 1ª edição. São Paulo: Abril Cultural, 1974, p. 12-14.

¹¹⁹ ECHEVERRÍA, Javier. Introdução à metodologia da ciência. Almedina: Coimbra, 2003, p. 29.

¹²⁰ Diz-se ser o precursor da autonomização do direito financeiro em relação ao direito comum (a base era o direito civil) o jurista austríaco Barão Von Myrbach Rheinfeld (na obra *Grundriss der Finanzrecht*), de modo que houve após uma subespecialização dando origem ao que se nomina como “direito fiscal” (ou direito tributário, se tratados tais vocábulos como sinônimo em seu conteúdo) que seria uma “braço” do direito financeiro. Vide tal informação em: BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 46-47. Contudo, o que se verifica, desde as últimas três décadas (sobretudo com a sistematização da “regra-matriz de incidência”), no verídico, é uma cisão flagrante entre o direito financeiro e o direito tributário, em razão de aspectos epistemológicos, mormente em relação ao último, que elege a norma jurídica como limite de análise (concentrando-se somente em situações jurídicas formais como, por exemplo, a definição da competência tributária).

orçamento, crédito e processo fiscal, segundo Aliomar Baleeiro¹²¹, competindo ao direito tributário o exame das receitas de caráter compulsório, portanto, tem um campo de estudo, por evidente, muito mais restrito).

Já o direito tributário acaba sendo tido (na doutrina de Baleeiro) como um sub-ramo do direito financeiro e está inserto no campo de exame das receitas de caráter compulsório instituídas pelo Estado.

O que se observa é houve na época um antagonismo epistemológico – uma disputa acadêmica entre a doutrina dualista/reducionista (de Achille Donato Giannini¹²²) e a doutrina unitária/monista (de Benvenuto Grizziotti¹²³), cujo objeto desse antagonismo residiu no deslinde da pergunta acerca da necessidade ou não de se estudar o direito tributário de forma isolada das ciências das finanças, para se desconsiderar ou não os aspectos “extrajurídicos” que gravitam em torno do fenômeno tributário.

A corrente monista, liderada por Benvenuto Grizziotti¹²⁴ envereda viés reverso e defende o estudo do direito tributário em conjunto com outras disciplinas, já que, na ideia da referida corrente, figura-se indesejável divorciar os aspectos jurídicos, políticos, econômico-sociais e técnico-operacionais desse (alude-se, portanto, à decomposição do fenômeno financeiro em quatro aspectos que pertencem a um todo indivisível orgânico, já que ao final do estudo serão recompostos na operação

¹²¹ Diz-se ser o precursor da autonomização do direito financeiro em relação ao direito comum (a base era o direito civil) o jurista austríaco Barão Von Myrbach Rheinfeld (na obra *Grundriss der Finanzrecht*), de modo que houve após uma subespecialização dando origem ao que se nomina como “direito fiscal” (ou direito tributário, se tratados tais vocábulos como sinônimo em seu conteúdo) que seria uma “braço” do direito financeiro. Vide tal informação em: BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 46-47. Contudo, o que se verifica, desde as últimas três décadas (sobretudo com a sistematização da “regra-matriz de incidência”), no verídico, é uma cisão flagrante entre o direito financeiro e o direito tributário, em razão de aspectos epistemológicos, mormente em relação à última, que elege a norma jurídica como limite de análise (concentrando-se somente em situações jurídicas formais como, por exemplo, a definição da competência tributária).

¹²² GIANNINI, Achille Donato. *I concetti del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956, p. 1-22.

¹²³ GRIZZIOTI, Benvenuto. *Principios de politica, derecho y ciencia de la hacienda*. Tradução por Enrique R. Mata. 2ª edição. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 15-47 (Livro primeiro, capítulo primeiro). Também, anteriormente, veja-se: GRIZZIOTI, Benvenuto. *Considerazioni sui metodi, limiti, problemi, della Scienza della Finanze*. Roma: Universelle, 1912, p. 12-15. Em semelhante ideia pondera Ernst Blumenstein sobre o “imposto como fenômeno econômico”: “III. *L’Imposta como fenomeno econômico (4) – Per i suoi effetti de fato, l’imposta viene in prima linea ad avere um significato economico(...)*” (BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Traduzione de Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954, p. 5).

conhecida como *sintese finale* para se conhecer a matéria analisada em sua completa e complexa natureza).

Nessa esteira, para a referida corrente, a ciência das finanças tem vinculação intrínseca com o direito tributário, porquanto ambos tratam do mesmo objeto que analisados sob perspectivas, embora diferentes são na verdade complementares entre si, e não dispensam uma solução integrada.

Já a corrente dualista (que tem como defensor Achille Donato Giannini), em sinopse, preconiza que o direito tributário, com a finalidade de afastar subjetivismos e outras distorções, etc., deve ser “purificado”, o que impõe a restrição do âmbito de investigação do jurista ao estudo da norma jurídica tributária, ignorando os fenômenos não jurídicos alheios a esse núcleo.

Saliente-se que Giannini, sobre o tema, critica de forma áspera Benvenuto Grizzioti afirmando peremptoriamente que a *sintese finale* dos quatro elementos constitutivos do fenômeno financeiro – solução proposta pela escola monista – no verídico, é impraticável, tratando-se de algo vago e abstrato, já que congrega noções heterogêneas e distintas em sua origem¹²⁵.

A doutrina majoritária no Brasil incorporou a opção epistemológica reducionista, sobremaneira em razão dos ácidos argumentos tecidos por Alfredo Augusto Becker¹²⁶ (que segue a mesma vereda de doutrinadores como Giannini, Berliri¹²⁷, Saínez de Bujanda¹²⁸, etc.), registrando o que chama de “manicômio jurídico tributário” no qual se encontra certa doutrina, de maneira que faz referência expressa à Grizzioti, apontando inclusive sobre esse em metáfora que os quatro elementos constitutivos do ato financeiro devem ser tidos como os “quatro cavaleiros do

¹²⁴ GRIZZIOTI, Benvenuto. *Op. cit.*, p. 32-41.

¹²⁵ GIANINNI, Achille Donato. *Op. Cit.*, p. 7-15. Nesse sentido, ponderou o referido Professor Italiano que (*Idem*, p. 11): “*La síntese finale dovrebbe servire, secondo il Grizzioti ‘per giungere alla soddisfacente conoscenza dell’atto finanziario secondo la sua effettiva e completa natura’. Ma è appunto La effettiva natura dell’atto finanziario (se in questa denominazione, tutt’altro che precisa, si vogliono riassumere gli svariati rapporti eni dà luogo La esplicazione dell’attività finanziaria degli enti pubblici) Che è molteplice, sicchè esso non può, senza contraddizione, formar oggetto di una scienza única,(...)*”.

¹²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 3-26. Na página 7, sobretudo, começa a ácida crítica com o tópico “2. Efeitos da demência”.

¹²⁷ BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Vol. II. Milano: Giuffrè, 1957, p. 116-118.

¹²⁸ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Vol I. Madrid: Instituto de estudios políticos, 1955, p. 449-450.

Apocalipse” que se coordenam na *synthese finale* para destruir o direito tributário e transformá-lo em somente “tributário”.

Alude-se assim a um suposto esvaziamento da juridicidade da regra jurídica tributária ao se admitir a influência de fatores político-econômicos (também sociais, financeiros, conceitos “pré-jurídicos”) – típico da ciência das finanças – na interpretação dessa norma.

Logo, a conclusão é que em se tratando de direito tributário, para a doutrina supra, a atividade do jurista consiste em analisar a consistência (validade) da regra jurídica e a sua atuação (exame da estrutura lógica e os efeitos jurídicos deflagrados por sua atuação). Assim, fora do mencionado campo epistemológico, defende a referida corrente, tem-se momentos pré e pós-jurídicos que são alheios à investigação do direito tributário.

Dessa maneira, para a corrente dualista, nota-se que o recorte científico das matérias que podem ser objeto de estudo pelo direito tributário, para os fins de serem classificadas como “jurídicas” (ou não), é determinado pela verificação da sua pertinência com o esquema da relação jurídica tributária.

Logo, tem-se como conclusão, para a mencionada doutrina, que a colheita e o exame dos fatos físicos, biológicos, econômicos, financeiros etc., que antecedem a formação da regra de direito positivo pelo Estado (momento pré-jurídico) e que não se ligam a dinâmica de atuação da norma jurídica, não interessam ao direito tributário.

Por derradeiro, indagações filosóficas (sobre, por exemplo, a justiça da tributação, a sua finalidade, a aplicação do valor arrecado, etc.), uma vez que estão fora da referida dinâmica normativa (exame da validade jurídica da regra até a extinção do crédito tributário), pertencem ao momento pós-jurídico e estão afetas – segundo Alfredo Augusto Becker¹²⁹ – à filosofia do direito e não merecem análise do direito tributário.

É fato que o direito tributário na doutrina é majoritariamente estudado com espeque em um prisma epistemológico reducionista jurídico, concentrando-se esse na norma jurídica tributária, sistematizada, em última análise, no esquema da regra-matriz de incidência (prescrição feita pelo legislador em linguagem competente, existindo um

¹²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 19-20.

suposto normativo em que se encontram os critérios material, temporal e especial e uma proposição consequente, no qual se alojam o critério subjetivo e o critério quantitativo).

A ideia trazida é a de que a norma jurídica tributária é um juízo hipotético-condicional que liga dois sujeitos através do que se nomina de “imputação deôntica” (se ocorrer “a” deve ser “b”)¹³⁰, assim, o que acontece, por exemplo, após a extinção da relação jurídica tributária (por exemplo, como a aplicação dos recursos arrecadados) é matéria alheia ao Direito Tributário.

Entende, nesse ponto, que o estudo da ciência jurídica se vale de linguagem diversa (descritiva, utilizando o que chama de lógica apofântica – que descreve algo; é um “ser”; que é “verdadeiro” ou “falso”) daquela relativa ao direito positivo (que é prescritiva, usando a lógica deôntica – que prescreve algo; é um “dever ser”; que é “válido” ou “inválido”)¹³¹, de modo que estão em dois mundos que não se confundem (logo, não há que se misturar “ciência” das finanças com “direito” tributário).

Ainda, expõe-se que a necessidade de um rígido corte epistemológico, além de evitar distorções no fenômeno jurídico, é produto ínsito das limitações do ser cognoscente, elevando-se a lógica jurídica como uma linguagem nevrálgica destinada a sanar as polissemias da legislação, conferindo-lhe significação unívoca.

Logo, vislumbra-se o reducionismo praticado pela mencionada doutrina na referida doutrina que encolhe a complexidade do fenômeno da “tributação” para um “direito” – estritamente positivo – tributário.

Entretanto, em que pesem as críticas, o ponto positivo de tal visão, indubitavelmente, é a segurança jurídica alcançada, já que a regra-matriz de incidência acaba se figurando como um *standard* aplicável indistintamente para todas as espécies tributárias, o que permite a verificação da validade ou não de um determinado tributo que deverá respeitar esse padrão.

Igualmente, lembre-se que o Brasil é um país continental e o exame de diversas legislações locais permite aferir que os legisladores estão convergindo nos diplomas que criam/modificam/revogam tributos para o padrão da regra-matriz de incidência.

¹³⁰ BARROS, Paulo de Barros Carvalho. Curso de direito tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 8-10.

¹³¹ BARROS, Paulo de Barros Carvalho. *Op. Cit.*, p. 1-8.

Por outro giro, apontam-se como pontos negativos, diversas situações, como: a desconsideração de aspectos práticos fundamentais no tocante a aplicação do valor arrecado (sob a alegação de que se trata de fato “extrajurídico” e compete à “Tesouraria” decidir – por exemplo, no caso das contribuições para a Seguridade Social se o “desvio de finalidade” a invalidaria); também acerca do resultado de medidas extrafiscais (como no caso do II, IE, IPI, sob o mesmo argumento de que compete ao Executivo decidir), restringindo-se a examinar a validade subsuntiva da regra de direito positivo.

Nesse sentido, interessante são as considerações de Marco Aurélio Greco – em obra pioneira – quando tece uma precisa crítica a essa visão “fechada” do direito amparado pela “lógica científica”:

(...) Esta visão ‘científica pura’ retira do Direito o que ele tem de mais típico, qual seja, regular a vida humana com as suas imprecisões, sua imprevisibilidade, complexidade de valores e interesses, como se fosse possível trazer para dentro das paredes de um ‘laboratório’ a própria vida em sociedade.

Neste contexto, o Direito ficaria fechado em si mesmo, formado por categorias construídas em função do passado; e, sempre que algo surgisse, deveria ser enquadrado nos conceitos já existentes e, se isto não fosse possível, então a figura nova seria ‘uma exceção’ ou uma categoria atípica’.¹³²

Verifica-se, assim, um fechamento hermético do direito tributário para razões ditas alheias as “jurídicas”, em nome da “purificação” do direito, buscando-se uma segurança jurídica formal que é caracterizada por uma forte tendência jurídica positivista.

Nessa esteira, Klaus Tipke¹³³ bem escreve que o direito tributário não pode prescindir da ética (e nem da moral) – que seria, na corrente dualista, elemento externo ao direito tributário –, uma vez que, como todo sistema justo, o sistema tributário também é uma construção mental (e cultural) fundada em princípios adequados a uma realidade, de maneira que essa construção não pode se elevar em um vazio normativo “neutro” (alheio, assim, aos motivos que ensejaram a sua criação), devendo-se considerar, portanto, que os fundamentos empíricos que ensejaram a criação das normas jurídicas também são importantes, já que aludem a uma determinada realidade fática.

¹³² GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 27.

¹³³ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuermoral and Steuermoral)*. Tradución de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 21-27.

Assim, no campo do direito tributário existe espaço para a economia, sociologia, ética e a política, de maneira que deve haver uma interação entre essas matérias, a fim de se compreender a extensão do problema que se busca solucionar.

O fato é que o fechamento hermético epistemológico do direito tributário impede a aproximação do referido ramo para aspectos nevrálgicos da realidade, tornando-o um direito arrecadatório que não considera os temas que gravitam juntamente como o fenômeno jurídico da tributação (como os de economia, de sociologia, etc.). O direito é um fenômeno cultural, criado dentro de uma sociedade dinâmica e complexa e, por isso, deve ser analisado sob as suas diversas facetas.

Lembre-se que os estudiosos das ciências econômicas de outrora (Século XX) mostravam um flagrante desprezo pela ética, de maneira que se reduziu a economia em uma ciência neutra que se contenta com meros resultados matemáticos para tutelar uma determinada realidade econômica.

Atualmente esse raciocínio hermético não mais prospera, conforme pondera Amartya Sen¹³⁴ quando salienta que a economia está relacionada a ética, devendo se voltar esse ramo do conhecimento para a valorização e o desenvolvimento das capacidades do ser humano, o que colabora para a compreensão de muitos problemas enfrentados, existindo, assim, uma preocupação com a dignidade das pessoas, aquém da neutralidade das funções matemática aplicada à economia.

Miguel Nicolelis, no campo da neurofisiologia computacional, também alude a prevalência outrora de uma visão reducionista, acreditando que o “neurônio” é o menor “átomo” e o elemento fundamental do cérebro, de maneira que estudos mais recentes, datados a partir da segunda metade do Século XX mostram que na verdade se deve enxergar o sistema neurológico como um todo, sendo que é a interação dos neurônios (e não somente um neurônio isoladamente) que permite aprofundar os estudos científicos no referido ramo da medicina¹³⁵.

¹³⁴ SEN, Amartya. Sobre ética e economia. Tradução: Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das letras, 1999, p. 10-45.

¹³⁵ NICOLELIS, Miguel. Muito além do nosso eu: a nova neurociência que une cérebros e máquinas – e como ela pode mudar a nossa vida. São Paulo: Companhia das letras, 2011, p. 27-59.

Nesse mesmo sentido, é o posicionamento de Boaventura de Souza Santos quando trata da “ecologia dos saberes” e faz a crítica ao modelo “fechado” de produção do conhecimento científico¹³⁶.

Esse modelo, desse modo, demonstra-se insuficiente para tutelar graves problemas como a pobreza, a fome e o meio-ambiente, já que, em último exame, a preocupação da doutrina que adota a regra-matriz de incidência se restringe a análise da ponta inicial da instituição do tributo (análise formal – observância das limitações à competência para tributar e do devido processo legislativo) e se finda com a extinção do crédito tributário (redução do direito tributário a “relação jurídica tributária”), de modo que o *posterius* (o resultado) se mostra irrelevante, para essa corrente, porquanto é um dado “extrajurídico” para o direito tributário e deve ser tratado por outro “ramo didático” do direito e também por outras ciências.

É nesse plano de ideias que se entende que um dos primeiros passos para se tutelar via tributação a realidade ambiental é a estruturação de uma metodologia “transversal” e “somativa” para a cognição do direito tributário, de maneira a aproximá-lo de forma mais integral das celeumas ambientais que afligem o mundo como um todo, até para que se tenha um resultado mais efetivo, por exemplo, na implantação de políticas públicas.

É essa a racionalidade (“transversal” e “somativa”) que se acredita que deve ser buscada, com o fito de efetivar o instrumento da tributação, não somente como uma mera máquina de arrecadação, mas como uma ferramenta de resultados mais precisos na realidade fática que tutela que no presente trabalho é a ambiental.

1.2.3. QUAIS SÃO OS PARADIGMAS A SEREM ELEITOS DIANTE DA SOCIEDADE DE RISCO GLOBAL?

Considerando a gênese de uma ética preservacionista ambiental, sem prejuízo da crítica que se declinou no tópico acima acerca do método científico que se

¹³⁶ SANTOS, Boaventura de Souza. *Ecologia de Saberes* (Capítulo 3). A gramática do tempo: para uma nova cultura política. São Paulo: Cortez, 2006, p 127-153. Na mesma ideia ver:

adota no direito tributário, tem-se que a busca de resultados em pesquisas científicas deve estar centrado na solução de variados e justos paradigmas – dentre os quais, o ambiental – a serem eleitos pelo pesquisador em sua incansável tarefas de apresentar soluções para específicos problemas.

Nesse ponto, a grande questão é: quais devem ser os paradigmas eleitos pelos pesquisadores no atual modelo complexo de sociedade mundial?

Apesar de essa escolha se figurar arbitrária, tem-se que os limites ético-ambientais são barreiras intransponíveis que devem, no mínimo, serem respeitados pelo pesquisador, de modo que se acredita que a proteção do meio ambiente se figura como um dos paradigmas que devem encabeçar a produção científica, situação que inclusive se entende que deve ser tratada pelo direito tributário.

Tem-se, portanto, que a solução de problemas ambientais, mostra-se como um justo motivo para se promover estudos que visem justamente solucionar esses problemas, sobretudo quando se vive naquilo que Ulrich Beck chama de “sociedade de risco”¹³⁷.

Nesse ponto, não são os grandes riscos ambientais tão antigos quanto à sociedade industrial, como também à raça humana? Não está toda a vida sujeita ao risco de morte?

A socióloga alemã, Hillary Rose, sugeria que a “sociedade de risco” tem um gosto alemão e pouco tempo depois (1996), para o seu “desgosto”, pondera Ulrich Beck, ocorreu a então incontrolada crise das “vacas loucas” e não se sabia quantos países poderiam por essa ser afetada. Veja-se, portanto, que os problemas ambientais atravessam fronteiras.

Assim, não se pode olvidar que existem “riscos novos”, como a energia nuclear, a produção química e biotecnológica e que não podem ser simplesmente

GITAHY, Leda. Ecologia de saberes: na direção de um novo paradigma científico? Jornal da Unicamp – 25 set/8 out 2008. Campinas: Unicamp, 2008, p. 11.

¹³⁷ BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo global*. Madrid: Siglo Veintiuno, 2002. p. 76-141. Ressalte-se com um grande alerta que as ideias expostas nesse tópico (sobre “sociedade de risco”, “perigos incalculáveis”, “sociedade industrial”, “sociedade pré-industrial”, etc.) foram extraídas da obra de Ulrich Beck (de modo que se faz a menção das páginas utilizadas do livro de Becker de forma concentrada nesta nota de rodapé, a fim de se evitar a reiteração de “idem” e “ibidem” em cada parágrafo, privilegiando uma melhor estética nesta dissertação), não consistindo, portanto, em *insights* de originalidade do Autor, salvo no tocante a integração do tema “sociedade de risco” ao da dogmática do direito tributário.

desprezados (em nome de um corte epistemológico que se faz ou pela vaga justificativa de avanço das ciências). É fato que os dramas humanos podem equivaler quantificavelmente ou não ao perigo em potencial destrutivo das modernas megatecnologias e isso não pode ser ignorado.

Como já referida alhures, os perigos “pré-industriais” tinham uma consequência fundamental: eram golpes do “destino” atribuíveis a outros fatores (deuses, natureza, etc.), tendo, por exemplo, uma forte motivação religiosa.

Na sociedade industrial, contudo, essa lógica de imputação mudou e existe a ideia de responsabilização direta das pessoas pelo cometimento de atos danosos à terceiros. Assim, as pessoas, as empresas, as organizações estatais, são responsáveis pelos riscos que produzem e devem bloquear a “externalidade” negativa que surge da produção industrial, inobstante, para isso, existam contratos de seguro e resseguros de responsabilidade civil e ambiental.

Infelizmente a ideia de se ter somente riscos previsíveis, quantificáveis pelo cálculo das ciências físicas, da engenharia e das ciências sociais é algo utópico e quando muito não apresenta a dimensão escorreita e integral das consequências que podem ser gerados. Desse modo, exige-se uma ética na pesquisa científica. Uma ética ambiental que sirva para a eleição do paradigma científico, de modo que a proteção do meio ambiente se mostra como algo absolutamente necessário.

Infelizmente existe uma previsão utópica (mas, na verdade incerta) que é feita pela sociedade industrial para dimensionar os perigos a que se sujeitam a humanidade, de modo que estatísticas, cálculos estimativos e sistema “fechados” são meras despersonalizações e abrem precedentes para não se tratar diretamente das problemáticas que merecem uma tutela (para imputá-las a indivíduos específicos, como em um “jogo de responsabilidade” em que a culpa pelo dano é dada para quem estiver segurando a “batata quente”).

Assim, capacita-se uma corporação empresarial para tratar do seu próprio futuro imprevisível. Desse modo, o sistema normativo de regras de responsabilidade social, de indenização e de precaução cria uma sofisticada “segurança” no presente momento até uma ocasião incerto e aberto. Daí porque se figura necessário a escorreita eleição de um paradigma que se preocupe com questões intergeracionais e com a manutenção de um ecossistema equilibrado (e não com a produção infinita de lucro).

Desde meados do século XX a sociedade enfrenta a possibilidade de destruição da vida no planeta através das decisões que tomam (como, por exemplo, a prática de grandes guerras mundiais, com a utilização de armas de destruição massificada).

Essa sociedade, então de risco científico residual, converteu-se em uma sociedade de risco não assegurado, de modo que as proteções diminuem na medida em que se aumenta o perigo (ex.: na política de não abandono da energia nuclear do governo alemão), sendo que não se está preparado para o pior.

A complexidade imanente aos megaperigos nucleares, químicos, genéticos e ecológicos invalidam o conhecimento científico que é hermeticamente posto (existindo a incalculabilidade das consequências negativas provocadas), porquanto se enfrenta um dano difuso global, possivelmente irreparável, de modo que faltam conceitos de indenização (e risco) quantificável e de segurança dos controle antecipados dos resultados (medidas preventivas), de maneira que um acidente com tais megaperigos extrapolam a fronteira espacial e temporal na produção de danos, o que implica a abolição dos padrões genéricos de normalidade e de soluções *standards*.

É nesse sentido que se alude a pergunta feita no introito, na esteira de se definir qual será o paradigma eleito pelo pesquisador, de modo que se entende que o limite ético-ambiental se figura intransponível.

Deve-se também lembrar que vários desses perigos induzidos tecnologicamente pela “ciência de ponta” se caracterizam pela inacessibilidade dos sentidos humanos, pela falta de imediata percepção e que geram consequências em longo prazo, de maneira que existe uma grande interrelação entre ignorar um risco que não se pode definir e impor a produção dolosa dos riscos como consequência da produção industrial e para a evolução da ciência.

É fato que existe um conflito ecológico na sociedade, tendo se praticado “ciência” às cegas sobre os limites de uma iminente ameaça de catástrofe ambiental, de modo que infelizmente ainda existe uma utopia da democracia ecológica (ainda trancada por pressões políticas), inobstante a gênese de uma ética ambiental.

Hoje vigora o que Ulrich Bech chama de sociedade de risco (pós-industrial) que nega os princípios de uma racionalidade matemática fechada (de uma ciência super exata), com a apresentação de resultados científicos, em tese, precisos ou com uma

mínima margem de erro, um desvio-padrão aceitável. Esses fatos devem ser considerados pelo pesquisador na eleição dos seus paradigmas. Entende-se, portanto, que a questão ambiental é algo que não pode ser simplesmente desprezado.

Nesse sentido, muito pertinente são os comentários de Marco Aurélio Greco sobre a crise da “visão causalista” de mundo (advinda da física newtoniana), tendo em vista a mudança da “certeza” para uma situação “incerteza” (científica):

(...) A visão causalista de mundo, acompanhada de uma lógica bivalente que permite a construção de tábuas de verdade e falsidade de afirmações atende à grande maioria das questões da vida prática, respondendo adequadamente a muitas das perguntas que a vida coloca para o Homem.

Apesar de sua ampla aplicabilidade e compatibilidade com um nível de conhecimento que vigorou por muitos anos... há situações e fenômenos que esta visão causalista não consegue explicar. Isto se dá por várias razões (...) ¹³⁸.

Em conclusão, entende-se ser imperiosa a necessidade de se eleger o paradigma ambiental como um dos principais problemas a serem enfrentados pelo conhecimento científico (inclusive pelo direito tributário), de modo que se trata de uma questão que além de afetar a sobrevivência do ecossistema que existe no planeta Terra, também atingirá viabilidade das gerações futuras terem uma vida digna em um meio ambiente ecologicamente equilibrado, isso é, se até lá existir vida viável.

Nesse ponto, na epistemologia do direito tributário, dentro da eleição dos objetos científicos que faz (ou deve fazer) e da matéria que busca estudar, não se pode furtar ao exame do “paradigma ambiental” que parece ser um dos grandes motivos que impulsionam a busca por uma solução para se preservar o ser humano, uma espécie de “chave-mestra” para a vida.

1.2.4. A IDEIA DE “ECOLOGIA PROFUNDA” COMO EXEMPLO DE RACIONALIDADE TRANSVERSAL E SOMATIVA.

Uma ideia que se figura muito interessante de racionalidade “transversal” e “somativa” é dada por Fritjof Capra – chamada de “ecologia profunda” ¹³⁹ – e se

¹³⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 33.

aproxima, guardada as devidas nuances, do pensamento de Edgar Morin sobre a “inter-poli-transdisciplinariedade”.

Nesse ponto, salienta Fritjof Capra que as preocupações com as questões ambientais aumentaram muito no decorrer dos anos, de maneira que os problemas da nossa época não podem ser isoladamente analisados, uma vez que são sistêmicos e estão interligados entre si (ao contrário da racionalidade que se utiliza direito tributário que parece carecer dessa visão integral, do todo).

Pondere-se que esses problemas precisam ser vistos como diferentes facetas de uma crise única: a de percepção no nosso mundo povoado e interligado entre as nações. Exige-se uma mudança radical, uma outra “revolução copérnica”, contudo, a percepção acima (da crise) ainda não despertou o interesse nuclear das autoridades mundiais, resumindo-se as soluções para os problemas ambientais ao conceito do que é formalmente “sustentável”.

Lembre-se que as novas concepções da física, por exemplo, têm gerado uma mudança substancial nas visões de mundo, passando-se para uma ótica holística, ecológica, importando na mudança de paradigmas, ocorrida não apenas no âmbito da ciência, mas também na arena social. É uma revisão radical de suposições (sobre, por exemplo, o progresso material ilimitado, a luta competitiva pela existência, etc.).

Deve-se conceber o mundo como um todo integrado e não como uma coleção de partes dissociadas. A “ecologia profunda”, como ideia que encabeça o ideário “socioambiental”, reconhece a interdependência nevrálgica de todos os fenômenos e como todos nós estamos encaixados nos processos cíclicos da natureza (sendo, portanto, dependentes deles).

A “ecologia profunda” não separa o ser humano da natureza, ao revés, integra-o, reconhecendo um valor intrínseco de todos os seres vivos, sendo os seres humanos apenas um fio particular da chamada “teia da vida”.

¹³⁹ CAPRA, Fritjof. A teia da vida: uma nova compreensão científica. São Paulo: Cultrix, 2004, p. 23-45, 133-158, 179-208, 224-230. Ressalte-se novamente com um grande alerta que as ideias expostas nesse tópico (sobre “ecologia profunda”, “visão holística”, etc.) foram extraídas da obra de Fritjof Capra (de modo que se faz a menção das páginas utilizadas do livro de Capra de forma concentrada nesta nota de rodapé, a fim de se evitar a reiteração de “*idem*” e “*ibidem*” em cada parágrafo, privilegiando uma melhor estética nesta dissertação), não consistindo, portanto, em *insights* de originalidade do Autor, salvo no tocante a integração do tema “ecologia profunda” ao da dogmática do direito tributário.

O paradigma ambiental emergente impõe, assim, mudanças nas percepções de outrora e, por conseqüente, na maneira isolacionista e compartimentalizada de se pensar, o que também exige uma expansão dos nossos valores. Vê-se, entretanto, que muitas coisas desenvolvidas pela ciência atuam destruindo a vida, ao invés de preservá-la, o que exige a tomada de nova postura ética, pautada na preservação do meio ambiente.

Dizia Descartes: -- “Toda filosofia é como uma árvore... as raízes são a metafísica, o tronco é a física e os ramos são todas as outras ciências...”. A “ecologia profunda”, nesse sentido, deve superar essa metáfora cartesiana, para migrar o conhecimento científico em busca de um paradigma sistêmico, para uma ideia ecológica, situação que já tem ocorrido sob diversas formas e em rápida velocidade nos campos científicos, já que envolve novas compreensões científicas e o aclaramento de alguns retrocessos bruscos.

A tensão básica é aquela entre as partes e o todo (é a ênfase mecanicista, atomista e reducionista *versus* a ênfase holística, organísmica e ecológica). Pondere-se que nos Séculos XVI e XVII a noção de um universo orgânico, vivo, foi substituída pela noção de mundo como máquina (mecanicista) – pela revolução copérnica, em Galileu, Descartes, Bacon e Newton.

A primeira oposição ao paradigma cartesiano mecanicista veio do movimento romântico, na arte, na literatura e na filosofia, no final do século XVIII e no XIX. Segundo Fritjof Capra, a visão romântica da natureza como “um grande todo harmonioso” (na expressão de Goethe) levou os cientistas a estenderem sua busca de enxergar a “totalidade” dos fenômenos para todo o planeta, com a ideia do planeta Terra como um ser vivo, até que a visão cartesiana, parcial e reducionista o fez enxergá-lo como uma máquina.

Na segunda metade do Século XIX o pendulo oscilou de volta para o mecanicismo (aperfeiçoamento do microscópio). E os triunfos da biologia no Século XIX (teoria das células, embriologia e microbiologia) estabeleceram a concepção mecanicista da vida como um firme dogma entre os biólogos. Um claro entendimento dessa ideia vitalista é muito útil, uma vez que ela se mantém em nítido contraste com a concepção sistêmica da vida, que iria emergir da biologia organísmica no Século XX.

Segundo Fritjof Capra, o bioquímico Lawrence Henderson foi pioneiro ao usar o termo “sistema” para denotar organismos vivos como sistemas sociais, de modo a se ter, assim, um pensamento sistêmico para a compreensão de um fenômeno dentro de um contexto de um todo muito maior. E o emergir do pensamento sistêmico – que é o caso da “ecologia profunda” – representou uma intensa revolução na história do pensamento científico ocidental.

Na abordagem sistêmica, as propriedades das partes podem ser entendidas apenas a partir da organização do todo. Assim, esse pensamento se concentra em princípios de organização básicos, sendo que a análise não deve ser feita a partir do isolamento de algo a fim de entendê-lo (típico do pensamento puramente analítico), mas colocando-o no contexto de um todo mais amplo.

Essa conclusão, salienta Fritjof Capra, provocou um choque ainda maior na física (pela teoria quântica com Werner Heisenberg) e na biologia. Os psicólogos alemães, outrossim, seguiram a mesma tendência com a psicologia de *Gestalt* (palavra alemã que denota forma inanimada), liderada por Max Wertheimer e Wolfgang Kohler. Em 1920 e no restante dessa década, a referida psicologia integrava uma tendência intelectual mais ampla, sendo uma reação antimecanicista da República de Weimar.

Na biologia, a concepção de ecossistema (conjunto de organismo e suas interações físicas) moldou todo o pensamento ecológico subsequente, promovendo uma abordagem sistêmica dos problemas (de modo que isso é algo que falta na racionalidade mais tradicional do direito tributário que foi criticada alhures).

A “teia da vida” – nome que é dado por Fritjof Capra à sua obra – é uma ideia antiga utilizada por poetas, filósofos e místicos para transmitir o sentido de entrelaçamento e de interdependência que existem entre todos os fenômenos.

Infelizmente, no mundo determinista de Newton, não há história e nem criatividade. Já a cognição relacionada com o processo da vida não envolve uma transferência de informações, nem complexas representações mentais de um mundo exterior.

É fato que nos consideramos como indivíduos autônomos, modelados pela nossa própria história. Somos autoconscientes. O poder do pensamento abstrato, no entanto, nos tem levado a tratar o meio ambiente (“teia da vida”) como se esse existisse em partes separadas e tal situação também ocorre com o direito tributário quando

propositalmente segrega do restante da realidade uma parcela dessa e a trata de forma particularizada, pelo uso de uma linguagem científica própria, como se fosse muito diferente do todo.

A ideia de Fritjof Capra sobre “ecologia profunda” na “teia da vida” talvez possa servir como uma fonte de inspiração – ou muito mais como um alerta – para os estudos a serem realizados no âmbito do direito tributário, já que preconiza a integração do conhecimento científico e não a cisão estante em categorias artificiais que não dialogam entre si por razões atinentes ao corte epistemológico feito pelo investigador, tudo isso, em nome da “ciência”.

Uma nova visão integrada precisa ser implantada, sobremaneira se se quer utilizar a tributação como um instrumento de tutela do meio ambiente. Essa é a mensagem que se deixa nesse tópico.

1.2.5. A “INTER-POLI-TRANSDISCIPLINARIEDADE” E A NECESSIDADE DE UMA REFORMA DE RACIONALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Edgar Morin, em sua obra “a cabeça bem-feita” expõe o conceito de “inter-poli-transdisciplinariedade” como uma proposta de cognição a ser enveredada pelo pesquisador e que serve de referencial teórico para uma proposta normativa diversa da verticalização científica que muito comumente é vista na formulação do conhecimento humano especializado, sobremodo, para o presente caso, no direito tributário que se concentra na adoção de um método lógico-dedutivo que exclui elementos estranhos ao objeto que elege como científico (no caso, a norma jurídica tributária, representada pelo esquema da regra-matriz de incidência).

Nesse ponto, dentro da ideia de cognição “transversal” a ser enveredada, bem salienta Edgar Morins que a:

(...) interdisciplinariedade pode significar também a troca e cooperação, o que faz com que a interdisciplinariedade possa vir ser alguma coisa orgânica. A multidisciplinariedade constitui uma associação de disciplinas, por conta de um projeto ou de um objeto que lhes sejam comuns; as disciplinas ora são invocadas como técnicos especializados para resolver

tal ou qual problema;... No que concerne à transdisciplinariedade, trata-se frequentemente de esquemas cognitivos que podem atravessar as disciplinas (...)¹⁴⁰.

Entretanto, ainda, assim, adverte Edgar Morin, dentro daquilo que se denomina como “somativo” na presente dissertação que:

(...) Não se pode demolir o que as disciplinas criaram; não se pode romper todo o fechamento: há o problema da disciplina, o problema da ciência, bem como o problema da vida; é preciso que uma disciplina seja, ao mesmo tempo, aberta e fechada (...)¹⁴¹.

A ideia de Edgar Morin é de fácil compreensão e parte de uma premissa nuclear alusiva a inerente “complexidade” dos fenômenos da sociedade, do planeta Terra.

Salienta ainda o referido Autor que a devido a “hiperespecialização” das ciências – do conhecimento científico – os problemas são estudados cada vez mais de forma isolada (fragmentada), como se fossem separados do todo, o que impede que se visualize as influências que hipoteticamente são exteriores ao corte científico que artificialmente faz, sendo que as interações necessárias para a compreensão do problema, como um todo, são deixadas em outro plano, secundário (isso quando não o são simplesmente ignoradas), inobstante essas poderem servir para se buscar uma solução mais escorreita para a questão estudada.

Nesse ponto, figura-se imprescindível analisar o todo, ter uma visão holística, sistêmica (assim como já propôs Fritjof Capra quando alude a “ecologia profunda”), a fim de se enxergar a complexidade de um dado fenômeno, uma vez que “quanto mais os problemas se tornam multidimensionais, maior a incapacidade de pensar sua multidimensionalidade”¹⁴², o que absolutamente não pode justificar que se utilize, diante desse argumento, um método científico que compartimentalize o conhecimento de forma estanque e a salvo de pertinentes questionamentos advindo de outros ramos do conhecimento humano,

O fato é que o reconhecimento acerca da necessidade do direito tributário se abrir para receber o influxo de “outras” ciências, parece ser um avanço inicial para a

¹⁴⁰ MORIN, Edgar. A cabeça bem-feita – Repensar a reforma reformar o pensamento. 16 edição. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2009, p. 115.

¹⁴¹ *Idem, Ibidem.*

¹⁴² *Idem*, p. 15.

reformulação no pensamento de tal ramo do direito e do seu papel perante os complexos desafios ambientais, de modo que a adoção de um método “transversal” e “somativo” parece ser um interessante viés a ser pensado pelo pesquisador.

Pela exposição que se fez no tópico 1.2.2 se visualiza que a evolução do direito tributário (início do Séc. XX) carregou consigo, como uma patologia congênita, a preponderância da utilização de um método científico “lógico-dedutivo” de análise, tendo por efeitos: a redução do seu objeto para o menor “átomo” da tributação, que é a “relação jurídica tributária” (assim, o que está “fora” dela não é relevante, por considerado ser “ajurídico”); Ainda, em obséquio de questões jurídicas formais (por exemplo, para aferir: quem é competente para tributar determinada riqueza? como se cobrará o contribuinte? etc.), houve a incorporação de uma postura proposital de neutralidade científica em face das celeumas socioambientais.

Igualmente, cumpre salientar, sobretudo em razão do caráter interdisciplinar do direito ambiental, “a cada dia se torna mais evidente o absurdo de pretender-se tratar fatispécies jurígenas sob o ângulo unidisciplinar, sempre verticalizante e exclusivo.”¹⁴³

Assim, dentro da ideia reducionista acima exposta, figurar-se-ia mais importante se discutir, por exemplo, a repartição de competências tributárias (quem pode e o que se pode tributar), ignorando-se, já que “ajurídicas”, as informações de que: Mais de 1 bilhão de pessoas no mundo estão subnutridas (FAO, 2009); Mais de 2,7 bilhões de pessoas vivem, em um condição subumana, com menos de 2 dólares por dia (BIRD, 2010); Aproximadamente 1,5 bilhões de pessoas não têm acesso a energia elétrica e 2,5 bilhões utilizam combustíveis não renováveis como fonte de energia primária (WEC, 2010).

Nesse ponto, refaz-se o questionamento: quais são os paradigmas a serem eleitos pelo pesquisador? A realidade mostra que o paradigma ambiental é algo que não pode ser ignorado pelo pesquisador, já que é a tutela da vida – como um todo – que depende de um zeloso cuidado pela ciência.

Logo, em conclusão, por tudo o que se expôs nessa segunda parte do capítulo 1 da presente dissertação, entende-se que se figura necessário a mudança da

¹⁴³ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. Direito administrativo ambiental. Revista da Faculdade de Direito de São Paulo n.º 82. São Paulo: USP, 1987, p. 168-170.

racionalidade dominante no direito tributário (com caráter arrecadatório, centrado na norma jurídica tributária e muito restrita ao exame de aspectos jurídicos formais que envolvem os problemas mais amplos ligados à tributação), para, dentro de um modelo de cognição “transversal” (“inter-poli-transdisciplinariedade”, dentro da ideia de “ecologia profunda”), lhe-se agregar intencionalmente mecanismos e uma racionalidade visando o deslinde de mazelas ambientais, sem se desprezar, contudo, o conhecimento já produzido (por isso, deve ser “somativo”), porquanto representa uma importante evolução da sociedade.

2. CAPÍTULO II – DESCRIÇÃO DO TEMA A PARTIR DA ANÁLISE DO DIREITO TRIBUTÁRIO, AMBIENTAL E DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.

Esse capítulo, ao revés do primeiro que buscou contextualizar o problema discutido na presente dissertação, visa, na primeira parte, apresentar alguns conceitos relativos ao direito tributário e ambiental, concentrando-se na exposição dos princípios tradicionalmente expostos pela doutrina, cuja descrição se entendeu mais sensíveis a discussão da tributação ambiental, sendo, no direito tributário o da legalidade tributária (examinada conjuntamente com a tipicidade tributária), da igualdade tributária (analisada junta com a capacidade contributiva) e do não-confisco (associado também à vedação do uso do tributo como sanção) e no direito ambiental o da prevenção, da precaução, do poluidor-pagador, do usuário-pagador e o da cooperação.

Na segunda parte do capítulo II, dentro de uma ideia de descrição, tratar-se-á de alguns conceitos que são relacionados mais a tributação ambiental, como, por exemplo, o de tributo ambiental, extrafiscalidade, “tributo pigouviano”, “externalidades negativas”, *green tax shift*, *feebate*, duplo dividendo, dentre outros que se entendeu importantes para que se tenha uma compreensão adequada do tema, de maneira a se permitir em momento vindouro a formulação de propostas, no plano da tributação, que visem tutelar a causa ambiental de forma mais efetiva, motivo pelo qual se figura relevante a produção de um capítulo que descreva institutos que potencialmente poderão ser aplicados nas propostas que será declinadas pelo Autor.

2.1. PARTE I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO AMBIENTAL.

Nessa primeira parte será evidenciada a necessidade de se integrar o direito tributário com o direito ambiental, a fim de que se compatibilizem as suas estruturas normativas, sem causar prejuízo aos direitos e as garantias fundamentais inerentes a esses ramos do direito.

Entende-se que o referido entrelaçamento deve partir se levando em conta os núcleos principiológicos desses ramos jurídicos, sobremaneira ainda diante da situação de que ambas as matérias receberam um sólido tratamento constitucional que não pode ser ignorado, motivo pelo qual a descrição recairá sobre os princípios que são mais sensíveis para se promover uma tributação ambiental.

2.1.1. A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO AMBIENTAL.

Para se analisar com mais profundidade a tributação ambiental, figura-se imperativo adentrar a disciplina e a forma de aplicação do direito tributário e do direito ambiental.

A reunião desses ramos jurídicos forma o que se chama de “direito tributário ambiental” que vem ganhando a cada dia mais espaço, agregamento que se figura sobremaneira pelo fato de o direito tributário e o ambiental terem sede na Constituição da República de 1988 e, assim, inobstante “exercerem as suas peculiaridades apartadas, também obtiveram foros para praticá-los conjunta e harmoniosamente.”¹⁴⁴

E a ideia de se atingir um Sistema Tributário que congregue a disciplina do direito tributário com a do direito ambiental exige que se integrem umbilicalmente ambos os referidos ramos do direito a partir do relacionamento cruzado dos núcleos principiológicos, para posteriormente se visar atingir uma compatibilidade no plano da norma positivada, sob pena de eventuais conflitos principiológicos inviabilizarem a

¹⁴⁴ SALIBA, Ricardo Berssoza. O tributo na defesa e preservação do meio ambiente. In: FOLMANN, Melissa (Coord.). Tributação e direitos fundamentais. Curitiba: Juruá, 2006, p. 252.

eskorreita aplicação da regra de direito positivo e a obtenção do efeito ambiental desejado, gerando um despregamento entre a finalidade posta na lei com a realidade que se pretende ver tutelada.

Pedro M. Herrera Molina, nesse sentido, assim se posiciona, de maneira que entende “*en definitiva, en el ámbito jurídico la fiscalidad ambiental requiere um doble tratamiento: como parte integrante del ‘Derecho ambiental’, y como modulación de la dogmática tributaria.*”¹⁴⁵

Simone Martins Sebastião também salienta que se mostra necessária a “*interseção entre tributação e meio ambiente, tendo em vista, de um lado, a natureza do bem ambiental (...), enquanto macro-bem, (...), afeto à coletividade, (...), e de outro lado, tem-se o preceito inspirador da tributação a indicar que todos devem contribuir (...)*”¹⁴⁶.

E Fábio Nusdeo completa exarando que se figura relevante considerar que “o problema ecológico é de natureza econômica e, portanto, o seu tratamento somente se fará com êxito mediante a utilização de instrumentos conaturais ao próprio sistema (...)”¹⁴⁷, de modo que ainda não se pode afastar a necessidade de que outras ciências analisem o problema ambiental sob sua própria ótica especializada (como se também fosse “seu” problema) e também se integrando aos diferentes ramos do conhecimento, preconizando, assim, a “inter-poli-transdisciplinariedade”, diante da complexa faceta daqueles.

No direito, a reunião entre tributação e meio ambiente, parece ser uma das soluções jurídicas para se atingir o binômio “desenvolvimento sustentável” (ou “desenvolvimento sustentado”), de modo a se deslindar (ou ao menos diminuir) a tensão que existe entre desenvolvimento econômico e proteção do meio ambiente¹⁴⁸.

E a integração desses dois ramos jurídicos deve se dar a partir do exame dos princípios que os fundam em um raciocínio aferente para a tributação ambiental, já que

¹⁴⁵ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental em el ordenamiento tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 12-13. No mesmo sentido: NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 651.

¹⁴⁶ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Idem*, p. 288.

¹⁴⁷ NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 3ª edição. São Paulo: RT, 2001, p. 375

¹⁴⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e meio ambiente. Rio de Janeiro: Renovar: 1995, p. 12.

“os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas (...) e os efeitos decorrentes (...)”¹⁴⁹ e assim permitem de maneira mais ampla que se avalie melhor a relação de pertinência entre direito tributário e direito ambiental.

Frise-se, contudo, que não se pretende exaurir toda a problemática de análise dos princípios atinentes ao direito tributário e ao direito ambiental (tratando, por exemplo, de história, etc.), de modo que a ideia é se expor qual é o significado desses princípios dentro dos citados ramos jurídicos.

2.1.1.1. Dos princípios do direito ambiental relevantes para a tributação ambiental.

Os princípios constitucionais que tratam da disciplina material alusiva a legislação do meio ambiente e que tem pertinência com a tributação ambiental são: a prevenção, a precaução, o poluidor-pagador, o usuário-pagador e o da cooperação.

Abaixo se tratará de forma mais detalhada dos referidos princípios ambientais, de maneira a se apontar a essência desses no exercício da proteção do meio ambiente.

2.1.1.1.1. Princípio da prevenção.

O princípio da prevenção reside na sabedoria popular expressa na frase “mais vale prevenir do que remediar”, já que dependendo do dano ambiental ocorrido, a reconstrução natural não se mostra possível, como na situação em que uma espécie animal é extinta, frisando-se também que na prática economicamente sanar o dano é muito mais dispendiosa do que se implantar medidas de profilaxia¹⁵⁰.

¹⁴⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78-79.

¹⁵⁰ ARAGÃO, Maria Alexandre de Sousa. O princípio do poluidor-pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente. Coimbra: Coimbra, 1997, p. 20-21.

Tem-se nesse princípio que a necessidade de exposição ao risco do ser humano como condição para o avanço tecnológico, inobstante a fé, quase que religiosa, nos estudos científicos (que trazem diversas incertezas, ao invés de soluções), não pode ser visto como uma condicionante normal a ser seguida pela sociedade¹⁵¹.

Nesse ponto, lembre-se que o risco é uma expressão recorrente nas sociedades que se preocupam com inovação e mudanças tecnológicas, reproduzindo a pretensão autóctone de se tornar previsíveis e controláveis as imprevisibilidades inerentes as suas decisões, como se fosse um “refrão de batalha” diuturnamente repetido para uma tropa, aludindo ao discurso de que se pode controlar o que é incontrolável, tudo isso visando dar gênese a uma sofisticada segurança¹⁵².

Observe-se que onde “falha” o sistema de normas positivado (diante do clássico axioma de que tudo é permitido ao cidadão se fazer, desde que não haja vedação legal) é que se encontram vácuos para legitimar as falsas certezas que geram uma suposta segurança e previsibilidade e torna impotente o controle imediato pela via legislativa de ameaças.

Saliente-se que o risco ecológico, em tese, calculável e previsível muda de característica para anunciar a ocorrência de grandes catástrofes ambientais, de modo que a ciência formalmente estabelecida perde o monopólio da verdade e se mostra insuficiente para cuidar dos problemas que foram, por vezes, gerados ou acelerados pelas descobertas científicas¹⁵³. Para isso, impõe-se a ingerência do princípio da prevenção.

Gilbert Kleith Chesterton escreve que “a vida não é um ilogismo; todavia é uma cilada para os lógicos. Parece um pouco mais matemática e regular do que é; sua

¹⁵¹ Cite-se, como exemplo, o notório caso do acidente com a usina nuclear de Tchernobil e também o projeto “*Biosphere 2*” da Universidade do Arizona, nos Estados Unidos da América, que tinha como objetivo a reprodução artificial de um ambiente natural em um laboratório de pesquisa, sendo que esse projeto falhou devido a problemas no isolamento do domo e também na simulação das condições ideais de temperatura e pressão para se manter um ecossistema viável (vide informações em: <http://www.b2science.org/>, acesso em 31 de outubro de 2011).

¹⁵² LEITE, José Rubens Morato. AYALA, Patrick de Araújo. Direito ambiental na sociedade de risco. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 14-16.

¹⁵³ FERREIRA, Helene Sivini. O risco ecológico e o princípio da precaução. In: FERREIRA, Helene Sivini; LEITE, José Rubens Morato (Organizadores). Estado de direito ambiental: Tendências, aspectos constitucionais e diagnósticos. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 55-57.

exatidão é óbvia, mas sua inexatidão está escondida; sua loucura está a espreita (...)”¹⁵⁴, de modo que não se pode reduzir a viabilidade do ecossistema a meras equações universais que pretendem resolver os mistérios que muito nos angustiam.

Nesse ponto, o princípio da prevenção registra que se deve “agir antecipadamente (...) como medida de antecipação, para que os problemas ambientais sejam solucionados em seu nascedouro”¹⁵⁵, de modo que se encontra um reflexo nítido desse no Princípio n.º 8 da Declaração do Rio de Janeiro de 1992, sobretudo quando se pondera que “os Estados devem reduzir e eliminar os modos de produção e de consumo não viáveis e promover políticas demográficas apropriadas”.

2.1.1.1.2. Princípio da precaução.

O princípio da precaução (*vorsorgeprinzip*) foi previsto no Princípio n.º 15 da Declaração do Rio de Janeiro de 1992, estabelecendo de forma inequívoca que na existência de uma “ameaça de danos sérios ou irreversíveis, a ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental”, de modo que a República Brasileira ainda ratificou, no plano das relações internacionais, a adesão ao princípio da precaução na Convenção da Diversidade Biológica de 1992 (internalizado pelo Decreto-Legislativo n.º 2, de 3 de fevereiro de 1994 e promulgada pelo Decreto n.º 2.519, de 16 de março de 1998) e na Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (promulgada pelo Decreto n.º 2.652, de 1 de fevereiro de 1998)¹⁵⁶.

A precaução cabe ser aplicada no caso de dúvida científica, quando a incerteza dessa não consegue evidenciar quais serão os resultados entre a atividade realizada e os danos causados ao meio ambiente e é representado pelo brocardo *in dubio*

¹⁵⁴ CHESTERTON, Gilbert Kleith. Ortodoxia. (Tradução de Almiro Pisetta). São Paulo: Mundo Cristão, 2008, p. 135.

¹⁵⁵ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 88-89.

¹⁵⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Op; cit.*, p. 66-69.

pro ambiente, de maneira que se há dúvida sobre a periculosidade substancial de uma atividade, decide-se em favor do meio ambiente¹⁵⁷.

No direito ambiental, a densidade fático-científica do risco (isso é, se “concreto” ou “abstrato”) é tratada mais tradicionalmente, tendo em vista uma dualidade, de modo que para o “risco concreto” (que são aqueles gerados pela sociedade industrial) se adota a regra da prevenção, já para o “risco abstrato” (que são os da sociedade de risco) se aplica a precaução, até porque, no que concerne ao segundo risco, o conhecimento científico não é inteiramente seguro¹⁵⁸.

Nesse ponto, esse princípio tem maior densidade “na formação de políticas públicas ambientais, onde a exigência de utilização da melhor tecnologia disponível é necessariamente um corolário”, inobstante também tenha importante papel “para a formação de textos legislativos visando a uma efetiva organização política e legislativa da proteção ambiental.”¹⁵⁹

Outrossim, a ideia da precaução não é imobilizar as atividades humanas, de modo a se enxergar, diante da inexatidão da ciência no seu estado da arte, a geração de potenciais males ou catástrofes limítrofes em tudo o que se propõe, sendo importante atentar para a necessidade de inserção e observância de um elemento de ética ambiental inerente a preservação intergeracional da vida humana e da qualidade sadia dessa¹⁶⁰.

Assim, a importância do princípio da precaução se mostra notória para a proteção do meio ambiente, sobremaneira quando visa que atuar profilaticamente para a tutela dos bens ambientais, diante da possibilidade de se tornar irreversível a degradação causada pelo ser humano na existência de dúvida científica.

¹⁵⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Introdução ao direito do ambiente. Lisboa: Universidade Aberta, 1998, p. 46-49. Nesse sentido, Rudiger Wolfrum, sobre o princípio da precaução, diz que: “*The precautionary principle, or precautionary approach, in international environmental law reflects the necessity of making environment-related decisions in the face of scientific uncertainty about the potential future harm of a particular activity. It requires that the decisions are made with caution and that counter-actions or the cessation of potentially harmful activities are not postponed solely for the reason that there is no scientific proof that the possible environmental harm or degradation will materialize.*” (WOLFRUM, Rüdiger. *International environmental law: purposes, principles and means of ensuring compliance*. In: MORRISON, Fred; WOLFRUM, Rüdiger. *International, regional and national environmental law*. London: Kluwer Law International, 2000, p. 14).

¹⁵⁸ CARVALHO, Delton Winter de. Dano ambiental futuro: a responsabilidade civil pelo dano ambiental. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 70-74.

¹⁵⁹ DERANI, Cristiane. *Op. cit.*, p. 170 e 171.

¹⁶⁰ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Op. cit.*, p. 66.

2.1.1.1.3. Princípio do poluidor-pagador.

A publicação da OCDE “*The polluter-pays principle – Definitions, Analysis, Implementation*” de 1975 define o princípio do poluidor-pagador como “a exigência de que o poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e controle”, adotando, contudo, no relatório “*Economic instruments for environmental protection*” de 1989 a ideia de que “quando maior for a parcela de custos suportada pelo poluidor, maior será a satisfação” desse princípio¹⁶¹.

Na República Brasileira esse princípio foi positivado na primeira parte do inciso VII¹⁶² do art. 4º da Lei n.º 6938, de 31 de agosto de 1981.

O poluidor-pagador (*principle that the polluter shall pay*) representa a necessidade de que o responsável pela atividade poluidora fique atribuído de suportar as despesas pecuniárias relativas as medidas de prevenção e correção do meio ambiente poluído, sendo um caminho compulsório que visa desfazer a solidarização das referidas despesas, indevidamente “adicionada” à conta da sociedade¹⁶³.

Ricardo Lobo Torres afirma que o princípio do poluidor-pagador se liga ainda ao princípio de justiça, já que busca evitar que se repercuta sobre a sociedade a obrigação de custear a manutenção de um meio ambiente equilibrado, sendo que “o poluidor, que se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes, não pode externalizar negativamente a poluição que produz.”¹⁶⁴

O princípio do poluidor-pagador, portanto, alude a necessidade de se internalizar as externalidades negativas criadas, porquanto, a atividade econômica, além do gerar um produto para o mercado, também produz efeitos externos negativos ao referido produto, de maneira que se nenhuma medida for tomada, esses efeitos serão

¹⁶¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 14.

¹⁶² Art. 4º A Política Nacional do Meio Ambiente visará: (...) VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e (...).

¹⁶³ José Marcos Domingues de Oliveira, salientando a possibilidade de atuação do princípio do poluidor-pagador no direito tributário, escreve que: “Nesse ponto, torna-se inarredável a atribuição ou imputação, aos agentes poluidores, da responsabilidade da integração do valor das medidas de proteção ambiental nos seus custos de produção, diretriz que se denomina *princípio do poluidor-pagador*”. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 13).

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 27.

reprovementamente solidarizados para a sociedade, ao revés do lucro obtido com a alienação onerosa da mercadoria – hipótese que pode ser simplificada na expressão econômica pigouviana “privatização dos lucros e socialização das perdas”¹⁶⁵.

Dentro dessa regra, portanto, surge o que se nomina como “externalidades negativas”, de maneira que é “externo” aquilo que está fora da cadeia produtiva industrial (inclusive a formação do preço) e são adjetivadas como “negativas”, tendo em vista que são recebidas pela sociedade¹⁶⁶ (ao revés, do lucro, como já mencionado, que é atingido por tributos, mas não pelo motivo de que o *iter* para a sua obtenção tenha dado azo a geração das referidas “externalidades”; a hipótese tributária é outra) que não se beneficia diretamente do resultado pecuniário produtivo que se auferiu.

Entretanto, o princípio do poluidor-pagador não pode ensejar o raciocínio de que se está “*comprare il diritto di inquinare*”, de modo que se deve entender tal princípio muito mais pela ótica de uma justiça baseada na ideia de imputação de responsabilidade pelos danos que se causou¹⁶⁷.

O que se pretende, desse modo, não é a alienação do direito de poluir, com a respectiva compensação pecuniária causada pelo dano ambiental, de maneira que o legislador constitucional reconhece a dependência da sociedade no tocante a utilização dos recursos naturais para a manutenção da vida e também, por outro lado, não ignora o fato de que as atividades econômicas tem, por si só, um impacto no meio ambiente.

Assim, o que se intenta é responsabilizar o ente poluidor pela danificação dos recursos naturais, diante da titularidade difusa coletiva desses, sobretudo porque não são infinitos.

Ricardo Lobo Torres explica que “o princípio do poluidor-pagador se concretiza no direito tributário ambiental brasileiro principalmente pela cobrança de preços públicos (...)” (via compensação financeira – art. 17 da Lei n.º 9.648/98, com a redação do art. 28 da Lei n.º 9.984/2000; na participação no resultado de exploração e

¹⁶⁵ DERANI, Cristiane. Direito ambiental econômico. *Op. cit.*, p. 162-163.

¹⁶⁶ *Idem*, p. 157-159.

¹⁶⁷ FORTI, Francesco. *Il diritti della natura: saggio di economia eco-ambientale*. Roma: Nuova edizione del gallo, 1991, p. 117.

tarifas – essa última, por exemplo, no art. 17, inciso II e § 2º da Lei n.º 9.648/98, com a redação do art. 28 da Lei n.º 9.984/2000)¹⁶⁸.

Nesse ponto, trazendo para a tributação ambiental¹⁶⁹, há quem defenda que se se quiser combater via “ecotributos” a adoção de materiais danosos “x” ao meio ambiente na indústria que utiliza esses como insumo na cadeia de produtos “y”, figura-se mais escorreito se atingir o produtor indireto – aquele que faz o insumo “x” – ao invés do produto direto que tem como resultado o produto “y”, principalmente em razão do fato de que o produtor indireto conhece a fórmula do insumo “x” e pode tecnologicamente alterá-la, já o produtor direto tem a opção de consumir ou deixar de consumir o insumo “x” e caso se trate de um insumo essencial para si se arrisca a inviabilizar sumariamente a atividade econômica desse¹⁷⁰.

Nesse ponto, para Maria Alexandre de Souza Aragão quem deve pagar pela poluição é aquele que pode controlar as condições que conduzem à geração de poluição e que, portanto, tem meios profiláticos e corretivos para evitar ou reduzir substancialmente essa poluição.¹⁷¹

Cristobal J. Borrero Moro diz que: “*la carga tributaria debe ser una concreción del principio ‘quien contamina, paga’, bien em su protección redistributiva, (...), siempre em el marco de respecto al resto de los principios de justicia tributaria.*”¹⁷²

Ramón Martin Mateo afirma que a aplicação de medidas fiscais para a proteção do meio ambiente se relacionam estreitamente com os desígnios “*del principio*

¹⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A fiscalidade da água. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Direito tributário ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 5.

¹⁶⁹ Veja-se também sobre a *tassazione ambientale* Franco Batistoni Ferrara que expõe: “*Mi sembra doveroso, osservare súbito, al riguardo, che gli istituti or ora richiamati, se anche si possono ritenere produttivi di effetti benefici per l’ambiente, non si qualificano come tributi qualificati specificamente dalla sua tutela, rispondenti cioè al principio chi inquina paghi cui si è fatto cenno, (...)*” (FERRARA, Franco Batistoni. *I tributi ambientali nell’ordinamento italiano*. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 74).

¹⁷⁰ ARAGÃO, Maria Alexandre de Sousa. *Op. cit.*, p. 141-142.

¹⁷¹ *Idem*, p. 136.

¹⁷² MORO, Cristobal J. Borrero. *La tributación ambiental em Espanã*. Madrid: Tecnos, 1999, p. 148.

contaminador-pagador”¹⁷³, o que mostra a necessidade de se integrar as disciplinas de tributação com a proteção ao meio ambiente.

Como assevera Túlio Rosembuj, dentro do que chama de “*fiscalidad ambiental*”, é que se tende a incluir nos preços dos produtos uma parte da degradação ambiental provocada nos processos produtivos contaminantes, buscando-se restabelecer a transparência do custo, incorporando o reflexo que é gerado na sociedade e estimulando também a adoção do comportamento econômico menos agressivo ao meio ambiente¹⁷⁴.

E continua exarando que a tributação se baseia na existência de uma capacidade contaminante potencial ou real da atividade econômica que é a medida qualificadora da hipótese de incidência, mostrando-se como um critério idôneo que legitima e justifica o tributo ambientalmente direcionado, dentro da lógica de quem contamina é que deve pagar¹⁷⁵ que tem suporte na ideia de poluidor-pagador do direito ambiental.

Nesse ponto, observa-se que o princípio do poluidor-pagador se figura como uma medida de justiça, de modo que visa promover a responsabilização do poluidor na tutela do meio ambiente que degradou, como uma medida de reciprocidade (e não uma punição¹⁷⁶), sem importar, entretanto, na concessão de uma licença para se poluir.

2.1.1.1.4. Princípio do usuário-pagador.

Paulo Affonso Leme Machado ensina que o princípio do usuário-pagador significa, em sinopse, que quem utiliza o recurso natural deve suportar os custos inerentes a disponibilização desse e também aqueles relativos a sua própria utilização, sob pena de se configurar um enriquecimento ilegítimo do usuário, já que a fração da sociedade que não utiliza esse recurso – ou o faz em menor escala – ficará indevidamente onerada, invadindo a propriedade de um bem que é de todos que não

¹⁷³ MATEO, Ramón Martín. *Tratado de derecho ambiental*. Madrid: Trivium, 1991, p. 237-238.

¹⁷⁴ ROSEMBUJ, Túlio. *Los tributos y la proteccion del médio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 245.

¹⁷⁵ *Idem, Ibidem*.

poluem e que, portanto, não pode ser gratuitamente cedido, observado que a taxaço praticada não poderá ultrapassar o custo real do recurso natural, então consumido pelo usuário-pagador¹⁷⁷.

Na República Brasileira esse princípio foi positivado na última parte do inciso VII¹⁷⁸ do art. 4º da Lei n.º 6938, de 31 de agosto de 1981.

Cristiane Derani explica que “a antítese do princípio do poluidor-pagador encontra-se no princípio do ônus social (*gemeinlastprinzip*)” e continua aduzindo que “De acordo com este princípio, as medidas de implementação da qualidade ambiental devem ter seus custos arcados pela coletividade, podendo o Estado contribuir com uma parte do custo, (...)”¹⁷⁹

Já Maria Alexandra de Sousa Aragão tece críticas ao referido princípio, dizendo que: “os custos destas medidas públicas (de precaução, de prevenção, de despoluição activa, de auxílio de vítimas) quando existam, devem também ser suportados pelos poluidores”¹⁸⁰ e conclui que “só quando não seja possível ou for claramente preferível, será o Estado a substituir-se aos poluidores, sempre financiados por estes.”¹⁸¹

Nesse ponto, entretanto, dentro da aplicação desse princípio ao direito tributário, importante se destacar a opinião de Ricardo Lobo Torres quando afirma que a imunidade tributária decorre também do conceito de “bens públicos de uso comum do povo” como rios, mares, etc. e já que tais bens não são alienados, tem-se que a sua fruição deveria ser gratuita, observado, entretanto, o princípio do usuário-pagador, que é uma medida restritiva à tributação no tocante ao valor que se paga (isso é, se paga para não lesar o direito difuso, sem a devida contraprestação)¹⁸².

¹⁷⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Op. cit.*, p. 64.

¹⁷⁷ *Idem*, p. 63.

¹⁷⁸ Art. 4º A Política Nacional do Meio Ambiente visará: (...)VII - à imposição, (...) e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

¹⁷⁹ DERANI, Cristiane. *Op. cit.*, p. 160.

¹⁸⁰ ARAGÃO, Maria Alexandre de Souza. *Op. cit.*, p. 162.

¹⁸¹ *Idem*, p. 136.

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. A fiscalidade da água (...), p. 25.

Desse modo, há quem defenda não ser possível a “instituição de tributos pela utilização de recursos ambientais”, de modo que “o princípio do usuário-pagador não teria aplicação ao direito tributário ambiental.”¹⁸³.

Igualmente, sobre o assunto atinente a exploração de recursos minerais, lembre-se que existe a previsão na Constituição da República de 1988 (no parágrafo 1º do art. 20¹⁸⁴) para a instituição de medidas compensatórias pela utilização de recursos naturais que é o caso da Compensação Financeira pelo Uso de Recursos Naturais, cujo caráter jurídico não é de tributo, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal¹⁸⁵, até porque os tributos ambientais não são instrumentos de indenização/ressarcimento.

Desse modo, nota-se que o usuário-pagador também é um dos princípios que balizam a proteção do meio ambiente, inclusive dentro da ideia de que todos devem colaborar para a manutenção de um sistema ecologicamente equilibrado.

2.1.1.1.5. Princípio da cooperação.

O princípio da cooperação é extraído do art. 225 da Constituição de 1988 quando existe a atribuição do dever geral, isso é, para todos¹⁸⁶, de zelar pela

¹⁸³ RAMOS, José Eduardo Silvério. Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 61.

¹⁸⁴ Art. 20. São bens da União: (...) § 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

¹⁸⁵ Nesse sentido, sobre a natureza não tributária da referida compensação, assim decidiu o Supremo Tribunal Federal quando julgou o recurso extraordinário n.º 228800:

“Bens da União: (recursos minerais e potenciais hídricos de energia elétrica): participação dos entes federados no produto ou compensação financeira por sua exploração (CF, art. 20, e § 1º): natureza jurídica: constitucionalidade da legislação de regência (L. 7.990/89, arts. 1º e 6º e L. 8.001/90). 1. O tratar-se de prestação pecuniária compulsória instituída por lei não faz necessariamente um tributo da participação nos resultados ou da compensação financeira previstas no art. 20, § 1º, CF, que configuram receita patrimonial. 2. A obrigação instituída na L. 7.990/89, sob o título de “compensação financeira pela exploração de recursos minerais” (CFEM) não corresponde ao modelo constitucional respectivo, que não comportaria, como tal, a sua incidência sobre o faturamento da empresa; não obstante, é constitucional, por amoldar-se à alternativa de “participação no produto da exploração” dos aludidos recursos minerais, igualmente prevista no art. 20, § 1º, da Constituição. (Recurso extraordinário n.º 228800, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 25/09/2001, publicação no DJ em 16/11/2001).

¹⁸⁶ No art. 225 referido existe esta menção: “(...) impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo (...)”, o que permite inferir a existência do mencionado dever imputado à todos.

manutenção *ad infinitum* do equilíbrio ambiental que é base para a continuidade da vida no planeta Terra.

Desse modo, existe uma autorização constitucional para que o Poder Público inclusive intervenha em searas que entenda necessário para o cumprimento do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Esse princípio informa a necessidade de atuação conjunta na escolha de prioridades e nos processos decisórios que potencialmente coloquem em risco um bem ambiental, até porque a República Brasileira é democrática, figurando-se relevante que se amplie a participação dos diversos setores da sociedade (inclusive sindicatos, indústria, comércio, agricultura, etc.) em questões críticas, como é a do meio ambiente, para se elaborar políticas ambientais efetivas e que estejam conectadas com a realidade a ser tutelada¹⁸⁷.

Tem-se, portanto, que a necessidade (no verídico, mais um dever) de participação é o ponto nevrálgico que caracteriza o princípio da cooperação.

Contudo, a sociedade, para que efetivamente participe, tem de ser informada (e, além disso, também educada ambientalmente, nos termos do art. 225, inciso VI da Constituição de 1988) sobre as intervenções que atingem o meio ambiente, devendo ser assegurados mecanismos judiciais, legislativos e administrativos que garantam o acesso a essa informação e que também sirvam para proteger o meio ambiente¹⁸⁸.

Afere-se assim que a referida participação pode se dar em tríplice via: pela pressão que se exerce no tocante a elaboração de normas jurídicas ambientais; pela atuação e execução de políticas de proteção ao meio ambiente (inclusive por iniciativas que não envolvam a participação direta do Poder Público); e através da utilização dos instrumentos judiciais¹⁸⁹, como no caso de ação popular, nos termos do inciso LXXIII¹⁹⁰ do art. 5º da Constituição de 1988.

¹⁸⁷ DERANI, Cristiane. *Op. cit.*, p. 160-161.

¹⁸⁸ ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 28-30.

¹⁸⁹ MIRRA, Álvaro Luiz Valery. *Princípios fundamentais do direito ambiental*. Revista de direito ambiental n.º 2 – abr/jun 1996. São Paulo: RT, 1996, p. 57-59.

¹⁹⁰ Art. 5º... LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

Dessa maneira, dentro da ideia de informação acrescida da participação, tem-se que um ambiente de cooperação múltipla se figura essencial para o deslinde dos problemas ambientais, cujos resultados serão substancialmente maximizados pela intensificação conjunta de esforços por todas as esferas da sociedade na tutela dos bens ambientais

2.1.1.2. Dos princípios do direito tributário pertinentes à tributação ambiental.

Dentro da necessidade de entrelaçamento principiológicos do direito ambiental com o direito tributário e diante da exposição acima declinada acerca das balizas atinentes ao primeiro, passa-se a adentrar, no mesmo tirocínio, o exame dos princípios tributários mais sensíveis à tributação ambiental.

Nesse ponto, os princípios constitucionais que tratam da disciplina do direito tributário e que comportam a aplicação mais clara nas matérias alusivas à tributação ambiental são, sobremaneira a legalidade tributária (examinada conjuntamente com a tipicidade tributária), a igualdade tributária (analisa junta com a capacidade contributiva) e o não-confisco (associado também à vedação do uso do tributo como sanção).

2.1.1.2.1. Princípios da legalidade tributária e da tipicidade tributária.

A legalidade tributária foi positivada na Constituição de 1988 no art. 150, inciso I¹⁹¹ (tratando-se de uma especialização da legalidade genérica prevista no art. 5º, inciso II¹⁹²), de onde se infere que tal princípio veda a instituição ou o aumento de

¹⁹¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁹² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

tributo sem que se utilize o instrumento legislativo competente, designado na redação constitucional como “lei”.

Refere-se, portanto, em uma simples, mas poderosíssima definição, como uma vedação quanto à forma como os tributos são criados ou majorados.

Esse princípio carrega consigo o que se nomina como tipicidade tributária representando a necessidade de que a previsão do tributo feito no instrumento legislativo competente (quem paga o tributo, quem, quando, etc.) – o dever-ser tributário – se faça de maneira integral, possibilitando que haja assim o fenômeno da subsunção do fato concreto à hipótese tributária abstratamente prevista¹⁹³.

Nesse ponto, saliente-se que a proteção ao meio ambiente exige flexibilidade diante das características dinâmicas que envolvem a regulação da matéria ambiental, de maneira que há quem defenda que se deve adotar uma tipicidade “aberta”, principalmente se se considerar os avanços tecnológicos imprevisíveis e a complexidade do fenômeno ambiental¹⁹⁴.

Na lição de Sacha Calmon Navarro Coelho a legalidade tributária não deve ser vista na República Brasileira somente do ponto de vista formal (observância ao devido processo legislativo), de maneira que também se impõe o seu exame adentrando a sua dimensão material (compatibilidade com as garantias e princípios constitucionais), porquanto, se está sob a égide de um Estado Democrático de Direito¹⁹⁵.

Lembre-se que a Constituição de 1988 estabeleceu diversas exceções ao referido princípio, sobremaneira atendendo a necessidade do tratamento célere que é exigido na aplicação dos tributos que atuam como medida regulatória da ordem econômica (nesse sentido, lembre-se da previsão feita no art. 153, § 1º¹⁹⁶).

Nesse sentido, dentro da possibilidade de relativização da legalidade tributária, saliente-se que se entende que a tipicidade em tributos ambientais deve

¹⁹³ Nesse sentido, ver as ponderações sobre “tipicidade” em: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 104-112 (sobremaneira quando trata dos “conceitos indeterminados” na página 107-108).

¹⁹⁴ AMARAL, Paulo Henrique. Direito tributário ambiental. São Paulo: RT, 2007, p. 77-80.

¹⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 213.

¹⁹⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

trabalhar com a ideia de ser flexível e se apegar mais a realidade existente¹⁹⁷, já que as necessidades de proteção ao meio ambiente se mostram dinâmicas e em rápida e contínua evolução, de maneira que a utilização de conceitos indeterminados é uma das maneiras de se atingir a finalidade constitucional de tributação em conjunção com a proteção do meio ambiente¹⁹⁸.

Existem, contudo, diversos posicionamentos que vedam a adoção da tipicidade aberta no direito tributário, mesmo em se tratando de tributação ambiental, diante da rigidez e inalterabilidade da força da legalidade estrita tributária como garantia de segurança jurídica¹⁹⁹, contudo, nesse momento, é importante fixar a extensão da legalidade tributária como limite à competência para tributar e a derivação que existe em relação a ideia de tipicidade tributária, até para se evitar a prática de verborragia.

2.1.1.2.2. Princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

A igualdade tributária foi prevista no inciso II²⁰⁰ do art. 150 (tratando-se de uma especialização da legalidade genérica prevista no art. 5º, inciso I²⁰¹) e veda que se

¹⁹⁷ Nesse ponto, lembre-se inclusive que o Supremo Tribunal Federal já admitiu a integração de “conceitos indeterminados” na legislação tributária, por instrumento que não a lei. O caso mais emblemático foi o do recurso extraordinário n.º 343446 em que se declarou a constitucionalidade da contribuição para o custeio do seguro de acidente do trabalho (SAT), cuja ementa abaixo se transcreve:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. – (...). O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. (...). V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388).

¹⁹⁸ ARAÚJO, Cláudia Campos de. FERREIRA, Maria Isabel Reis. CASTILHO, Patrícia. SANTOS, Simone Marques dos. Sistema tributário e meio ambiente. In: PHILIPPI JÚNIOR, Arlindo. ALVES, Alaôr Caffé. Questões de direito ambiental. São Paulo: Sigmus, 2004, p. 390.

¹⁹⁹ RAMOS, José Eduardo Silvério. *Op. cit.*, p. 51-52.

²⁰⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

²⁰¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

pratique a tributação visando desigualar sujeitos passivos tributários que se encontrem em situação equivalente, sobremodo considerando a profissão exercida pelo sujeito paradigma em comparação com o sujeito igualado.

Nesse sentido, sem delongas, deveras interessante se figura o entendimento de Humberto Ávila sobre a desigualação praticada com base em fins extrafiscais (funcionalização muito comum nos tributos ambientais), de maneira que assim expõe:

A desigualdade com base em fins externos (finalidades extrafiscais) deve ser *proporcional* (relação “medida-fim-bem jurídico”), no sentido de saber se a medida (o meio) é apta para promover a finalidade extrafiscal almejada (relação “meio-fim”), se a medida consiste no meio mais suave relativamente ao direito fundamental à igualdade de tratamento (relação “meio x meio”) e se as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação “vantagens x vantagens”)²⁰².

Como é sabido, a igualdade tributária se trata de uma limitação à competência para tributar a que é aplicável para todos os tributos em geral, logo, aplica-se também para as taxas. Rememore-se ainda que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que as limitações à competência para tributar são cláusulas pétreas do Sistema Tributário Nacional²⁰³, o que demonstra ainda mais a força cogente e a importância de se observar a regra alusiva a isonomia tributária.

Em matéria de tributo ambiental, dentro desse tema, os precedentes do Supremo Tribunal Federal (julgados pelo Tribunal Pleno) que merecem ser citados para apontar uma resposta no caso concreto são: 1º) A ação direta de inconstitucionalidade n.º 2178²⁰⁴ que cautelarmente declarou a inconstitucionalidade da Taxa de Fiscalização

²⁰² ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004, p. 343.

²⁰³ Vide, nesse ponto, a ADIn n.º 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 declarando a inconstitucionalidade do “IPMF”.

²⁰⁴ Observe-se abaixo a ementa do julgado referido:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI Nº 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificadas em lei. E, ainda, por não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, tendo-se limitado a estipular, a *forfait*, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, na

Ambiental criada pela Lei n.º 9960, de 28 de janeiro de 2000; 2º) O recurso extraordinário n.º 416061²⁰⁵, no qual se entendeu pela constitucionalidade da Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental, posteriormente instituída pela Lei n.º 10165, de 27 de dezembro de 2000.

Na ação direta de inconstitucionalidade n.º 2178 a Taxa de Fiscalização Ambiental foi suspensa cautelarmente (já que seu julgamento no mérito não foi concluído, tendo em vista a criação de legislação posterior revogadora, dentro outros motivos, em razão de que:

(...) não foram definidas alíquotas ou o critério a ser utilizado para cálculo do valor devido, tendo-se limitado a lei a estipular, a forfait, valores uniformes, por classe de contribuinte (art. 17-C e parágrafos), em flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, em haver dispensado o mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada... (voto do Relator Ilmar Galvão)²⁰⁶.

Nesse caso, portanto, entendeu o Supremo Tribunal Federal que a adoção de um valor linear feriu a isonomia tributária, de modo que se deve evidenciar valores diferentes para cada contribuinte.

O que se deve considerar ainda é que o argumento relativo a isonomia tributária não foi devidamente explorado pela Confederação Nacional da Indústria na petição inicial da referida ação judicial, entretanto, como o caso se trata de controle

dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada. Plausibilidade da tese da inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA. Medida cautelar deferida. (ADI 2178 MC, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2000, DJ 12-05-2000 PP-00019 EMENT VOL-01990-01 PP-00073).

²⁰⁵ Veja-se a ementa do recurso extraordinário n.º 416601:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II. I. - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade. II. - R.E. conhecido, em parte, e não provido. (RE 416601, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 10/08/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-3 PP-00479 RIP v. 7, n. 33, 2005, p. 237-252).

²⁰⁶ A redação do art. 17-C era a seguinte: “Art. 17-C. A TFA será devida em conformidade com o fato gerador e o seu valor corresponderá à importância de R\$ 3.000,00 (três mil reais)”. Outra situação que deve ser considerada é que apesar do § 1º do art. 17-C diminuir o valor da TFA de acordo com o porte da empresa (EPP, ME, etc. – de acordo com o que auferir), esse critério – criticado pelo Supremo Tribunal Federal – não se junte ao objeto da TFA, já que não é a receita da empresa por si só que mede se a atividade que ela exerce é mais poluidora ou não (deveria haver a discriminação por atividade e seu potencial de poluição), de maneira que parece não ter sido considerado pelo Supremo Tribunal Federal na avaliação da isonomia tributária. É a redação do referido § 1º: “§ 1º Será concedido desconto de 50% (cinquenta por cento) para empresas de pequeno porte, de 90% (noventa por cento) para microempresas e de 95% (noventa e cinco por cento) para pessoas físicas”.

concentrado, existe a ideia de que se deve esgotar todas as discussões sobre a lei em tese questionada, o que permite que o Supremo Tribunal Federal avance, de ofício, em searas não aprofundadas pelo demandante. Isso bem demonstra o peso do argumento alusivo a isonomia tributária.

Observe-se que no recurso extraordinário n.º 416061 – que apreciou a Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental (sucessora da TFA) – a questão da isonomia tributária foi assim decidida (voto do Relator Carlos Velloso):

“... Finalmente, o art. 17-D cuida da base de cálculo da taxa: ela será devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX, variando em razão do potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais,... O tratamento tributário dispensado aos contribuintes observa a expressão econômica destes..., vale dizer, os defeitos apontados pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da cautelar pedida na ADI 2.178/DF, no que toca à alíquota, então inexistente, foram corrigidos...”.

Logo, entendeu o Supremo Tribunal Federal que a adoção de um valor não linear para a Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental se figura adequado e corrige o vício de inconstitucionalidade da antiga TFA (não representando, por isso, ferimento a isonomia tributária).

Desse modo, com amparo no que já decidiu o Supremo Tribunal Federal, sobremodo quando declarou inconstitucional a taxa de fiscalização ambiental, pode-se concluir que a isonomia tributária deve ser observada na instituição de tributos ambientais, de modo inclusive, devendo-se fazer a diferenciação do contribuinte no tocante a atividade fiscalizada, o que indica também que a capacidade contributiva a esse tipo de tributação também se aplica.

Nesse ponto, saliente-se que existem diversos doutrinadores que defendem a aplicação do princípio da capacidade contributiva para a tributação ambiental – como Enrico de Mita, Miguel Pérez de Ayala, etc. –, entretanto, grande também é o plexo de consagrados doutrinadores que defendem a impossibilidade de se compatibilizar “tributação extrafiscal” e “capacidade contributiva”, como Giuliani Fonrouge, Gloria Alárcon Garcia, etc.²⁰⁷.

²⁰⁷ GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Direito tributário ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 43-44. Vide ainda, sobre o tema, o posicionamento de Franco Batistoni Ferrara: “*la capacita contributiva*”

Sobre a capacidade contributiva, Alejandro C. Altamirano diz que como os tributos ambientais tem intenções que transcendem a mera função arrecadatória, atendendo a uma função modeladora de condutas, acabam tendo por efeito a dissuasão de comportamentos contaminantes, sendo que esse princípio “*se desdibuja, si se compara con la generalidad de los impuestos*”²⁰⁸, de maneira que “*en los ecotributos esta garantía en la imposición no rige conforme lo expresado, precisamente por la función metajurídica de estas formas de imposición*”²⁰⁹ e conclui que “*los tributos ambientales (Sean impuestos, tasas o contribuciones especiales) no se fundamentan en el principio de capacidad económica*”²¹⁰, o que exige assim uma atenção ainda maior quanto ao proporcionalidade entre objetivos visados e os meios que são adotado para tanto como forma de evitar que se asfixie exageradamente quem suporta tal carga fiscal.

E o referido Autor ainda escreve que “*outro aspecto a contemplar es el principio de igualdad y equidad de tratamiento pues el ecoimpuesto tiende a restringir, a través de un camino indirecto, los comportamientos contaminantes.*”²¹¹

Heleno Taveira Torres, entretanto, afirma que o princípio da capacidade contributiva confere ao legislador tributário a autorização para se criar distinções de regimes e tratamento entre contribuintes quando esses se encontrarem em condições análogas, de modo que o recurso ao exercício do poder de polícia, inclusive em matéria de tributo ambiental, “salvo para o caso de criação de taxas (art. 145, II da Constituição), como meio de fundamentar efeitos de extrafiscalidade à qualquer

è stata tradizionalmente intesa con espressione di idoneità a concorrere alle spese pubbliche denunciata da indici di forza economica, anche se, nella dottrina recente, si è posto l'accento sulla funzione di razionale ripartizione degli oneri relativi a tali spese ispirata piuttosto al principio di eguaglianza. Non sembrerebbe, pertanto, trovare posto nella nozione, almeno a prima vista, un'imposizione fondata soltanto sulla prevenzione del danno ambientale e sulla responsabilità di colui che tale danno arreca, si consideri questa come responsabilità per atti illegittimi o come prestazione indennitaria per danno arrecato nel compimento di un'attività legittima. Di qui, mi pare, un'alternativa secca: o si espungono le misure risarcitorie o indennitarie dalla nozione di tributo all'ordinamento interno o si adegua la nozione di capacità contributiva allontanandosi dalla nozione originaria derivante dall'interpretazione dell'art. 53 della Costituzione italiana (...)” (FERRARA, Franco Batistoni. Op. cit., p. 76).

²⁰⁸ ALTAMIRANO. Alejandro C. *El derecho constitucional a um ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*. In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 52.

²⁰⁹ *Idem*, p. 53.

²¹⁰ *Idem*, *Ibidem*.

²¹¹ *Idem*, *Ibidem*.

situação, somente poderá ser aplicado nos exíguos casos para os quais a Constituição autoriza o seu uso, (...)”²¹².

Tulio Rosembuj também defende que “*La capacidad económica, (...), no impide la pretensión legítima de perseguir fines extrafiscales.*”²¹³

Existem ainda posicionamentos na doutrina que registram ser possível a aplicação da extrafiscalidade (característica típica nos tributos ambientais) se levando em conta o princípio da capacidade contributiva, de modo que há aqueles que entendem que o exercício da competência tributária com motivos extrafiscais deve sempre observar o referido princípio, medida concretamente também pela ideia de proporcionalidade, sendo que “mesmo quando o fundamento constitucional da tributação extrafiscal assumir, diante do caso concreto, maior peso que aquele decorrente das exigências do princípio da capacidade contributiva”²¹⁴.

Tem-se, nesse caso, “que o ‘núcleo essencial’ do princípio da capacidade contributiva – que na ordem jurídica brasileira pode ser encontrado na justiça e solidariedade sociais (art. 3º CFB), fim e fundamento de toda a República brasileira – deve ser observado.”²¹⁵

Entende-se, dentro da “matriz principiológica” da previsão constitucional de proteção ao meio ambiente existe a ideia de solidariedade intergeracional que também deve servir de amparo para a instituição dos tributos ambientais, o que exige uma visão diferenciada em relação aos tributos não ambientais (já que a solidariedade que se vislumbra não tem esse forte eixo transgeracional)²¹⁶, como um instrumento indispensável de intervenção do Estado, o que poderá importar uma ressignificação dos princípios do Sistema Tributário Nacional.

Há quem defenda que existe uma necessidade de releitura do princípio da capacidade contributiva, tradicionalmente concebido como aquele que deve observância à igualdade material quando se realiza a tributação, uma vez que, integrando-o ao

²¹² TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 138.

²¹³ ROSEMBUJ, Tulio. *Op. cit.*, p. 245.

²¹⁴ CUNHA, Helenilson Pontes. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coordenador). Ordem econômica do social. São Paulo: LTR, 1999, p. 159-160.

²¹⁵ *Idem, Ibidem.*

²¹⁶ GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. *Op. cit.*, p. 38.

princípio do poluidor-pagador, poderá ocorrer situações em que sujeitos mais economicamente desfavorecidos tenham de arcar com um gasto mais elevado se forem comparados com aqueles com uma melhor posição econômico-financeira, visando, em última análise, a proteção do meio ambiente, inobstante existam exemplos em que quem tem mais e polui mais responderá com um valor superior ao sujeito paradigma que se encontre em inversa condição²¹⁷.

Nesse ponto, a controvérsia acima exposta, bem demonstra a importância da discussão acerca da capacidade contributiva (e da igualdade tributária) para o caso da tributação ambiental.

2.1.1.2.3. Princípio do não-confisco e vedação à utilização de tributo como sanção.

O princípio do não-confisco foi positivado na Constituição da República de 1988 no inciso IV²¹⁸ do art. 150 da Constituição (de maneira que vedação à utilização de tributo como sanção foi positivada no art. 3º do Código Tributário Nacional²¹⁹).

Afirma Paulo de Barros Carvalho que esse princípio se figura de árdua definição, tendo, no verídico, contornos subjetivistas (tratando-se mais de um rumo axiológico), porquanto o que para alguns pode se mostrar confiscatório para outros se apresenta como uma suportável forma de tributação²²⁰, de modo que se visualize de forma mais hialina a aplicação desse no tocante aos tributos que gravam a propriedade privada, com incidência periódica, tratando-se de uma indicação ao legislador infraconstitucional sobre os limites da carga tributária²²¹.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sobre o não-confisco, adota a ideia de obediência ao princípio da proporcionalidade (sobretudo no tocante às multas por infração à legislação tributária)²²², na dimensão entre o meio e o fim da

²¹⁷ *Idem*, p. 39-40.

²¹⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

²¹⁹ Art. 3º Tributo é (...), que não constitua sanção de ato ilícito, (...).

²²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 158-160.

²²¹ *Idem, Ibidem*.

²²² Nesse sentido, veja-se o Supremo Tribunal Federal decidiu na ação direta de inconstitucionalidade n.º 551:

medida fiscal e também pela noção de “suportabilidade da carga tributária” (caracteriza pela impossibilidade de se exercer livremente direitos fundamentais, como a propriedade privada e a livre iniciativa privada)²²³.

A experiência no direito comparado aponta que a Suprema Corte Argentina define como confiscatórios aqueles impostos sobre o patrimônio que absorvam mais de 33% da renda do imóvel, sendo que o Tribunal Constitucional Alemão decidiu que o conjunto da carga tributária incidente sobre um determinado contribuinte não pode exceder a 50% dos seus rendimentos²²⁴.

O mesmo entendimento sobre a relação entre a finalidade e o meio é utilizada por Hector Villegas para definir o não-confisco²²⁵.

Outrossim, no entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, ainda que exista uma finalidade extrafiscal por traz da tributação praticada em um determinado

(...) A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039).

²²³ Observe-se o que o Supremo Tribunal Federal decidiu no julgamento de medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n.º 2010 sobre a questão da “suportabilidade da carga tributária”:

(...) TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte (...), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público (...) (ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086).

²²⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 2003, p. 76.

²²⁵ Nesse tema, o referido Autor escreve que: “... *La razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo el orden jurídico y está aquí también presente. Como se há esbozadi anteriormente, este a priori que funciona sine qua non se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo...*” (VILLEGAS, Hector B. *El principio constitucional de no confiscatoriedad em matéria tributaria*. In: BELSUNCE, Horacio A. García (Coord.). *Estúdios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma: Buenos Aires, 1994, p. 238).

caso, essa não se justifica caso se figure confiscatória, entendida, por exemplo, como a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização²²⁶.

Na mesma esteira, Eduardo Schoueri sobre a vedação do não-confisco, salienta que o legislador não poderá impedir o exercício da atividade lícita, sob pena de ferir a livre iniciativa, o direito de propriedade, etc., podendo, entretanto, restringi-la de acordo com a relevância do interesse envolvido²²⁷.

Nesse ponto, mas dentro da ideia de vedação à utilização do tributo como sanção, Heleno Taveira Torres e Paulo Caliendo entendem, por exemplo, que “não seria possível a criação de impostos sobre a poluição, visto que não é possível que os tributos tenham fato gerador ato ilícito e nem que possuam a função sancionatória (...)”²²⁸.

Desse modo, observa-se que o não-confisco e a vedação à utilização do tributo como sanção são balizas que devem ser observadas pelo legislador tributário, inclusive no caso da prática de tributação ambiental.

2.1.1.3. As relações endógenas e exógenas que devem ser inferidas entre direito tributário e direito ambiental.

Como já dito outrora, o direito tributário ambiental pode ser definido como sendo aquele ramo do direito tributário que voltado para a proteção do meio ambiente “tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competência ambientais, para determinar o uso de tributos na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais.”²²⁹

Regina Helena Costa, outrossim, escreve que devemos entender por tributação ambiental o manejo de instrumentos do direito tributário com o fito de se

²²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 301. Diferente, contudo, é a opinião de Aires Barreto que defende: “A Constituição não veda o chamado tributo excessivo ou o tributo proibitivo. Senão apenas aqueles que podem produzir efeito de confisco.” (BARRETO, Aires. Fernando. ISS na Constituição e na Lei. *Dialética*, 2003, p. 20).

²²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria tributária. *In* Direito tributário ambiental (Coord. Heleno Taveira Torres). Malheiros: São Paulo: 2005, p. 248-251.

²²⁸, TORRES, Heleno Taveira. CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de Kyoto (*Kyoto protocol*). *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALTAMIRANO, Alejandro C. (Coordenadores). VIII Colóquio Internacional de direito tributário. São Paulo: IOB Thomsom, 2006, p. 276.

²²⁹ TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais (...), p. 102.

angariar receitas visando custear serviços públicos que buscam a proteção do meio ambiente e também preventivamente para orientar o comportamento da sociedade em direção ao equilíbrio ecológico previsto no art. 225 da Constituição Federal Brasileira de 1988²³⁰.

É relevante novamente salientar, nesse sentido, que a estrutura nevrálgica do direito tributário (tradicionalmente tida como “rígida”) e também a do direito ambiental estão prevista em sede constitucional, estando o primeiro representado principalmente pelo Sistema Tributário Nacional prescrito nos arts. 145 ao 162, no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, e o segundo, em seu núcleo, no art. 225 (que indubitavelmente tem uma grande carga valorativa), inserido no Título VIII – Da Ordem Social, sem prejuízo das diversas disposições que estão esparsas na Constituição Brasileira de 1988.

Heleno Taveira Torres inclusive crítica a rigidez da Constituição de 1988 em matéria tributária, enxergando isso como um óbice a realização da tributação ambiental onde não se verifica tal rigor, exigindo que se adotem algumas soluções exclusivas e de criatividade que se adéquem ao sistema constitucional interno (isso é, deve-se observância aos demais direitos fundamentais e os princípios constitucionais tributários) e na mesma medida atendam a realidade fática ambiental da República Brasileira²³¹.

O fato é que deve o jurista, no exercício da árdua tarefa de interpretar o ordenamento jurídico, extrair juízos que promovam a máxima eficácia dos direitos em questão.

Nesse ponto, as relações endógenas e exógenas entre direito tributário e direito ambiental devem ser extraídas da Constituição da República de 1988, promovendo-se a indexação interpretativa “inter-capítulos” dos referidos ramos do direito, de modo a se afastar a ideia de se ter sistemas “fechados” (como, por exemplo, se propunha outrora para o Sistema Tributário Nacional), até porque na interpretação

²³⁰ COSTA, Regina Helena. Tributação, ecologia e meio ambiente. *In*: Congresso Brasileiro de Direito Tributário n.º 13. São Paulo. Revista de Direito Tributário n.º 78, p. 69-89.

²³¹ TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 97.

constitucional existe a premissa de unicidade do referido diploma, o que reforça ainda mais a conclusão que se expõe.

Essa articulação, por exemplo, permite salientar que pelo princípio do poluidor-pagador se pode extrair uma medida razoável para se aferir se da tributação ambiental é confiscatória ou não e também se existe a observância da capacidade contributiva e da igualdade tributária no caso concreto (de modo, que o Supremo Tribunal Federal, por exemplo, já decidiu que quando há taxa para fiscalizar a poluição do contribuinte, deve existir necessariamente uma diferenciação de valor entre os poluidores).

Permite também inferir, em outro exemplo, que o princípio da precaução, diante das “incertezas científicas” e da contínua mutação de entendimentos na ciência sobre os temas ambientais, possibilita a utilização de “conceitos indeterminados” nas espécies tributárias a serem integrados por órgãos técnicos, que melhor adequariam a tributação ambiental à realidade tutelada (aproximando-a do direito tributário), além de imprimir maior “praticabilidade” na referida tributação, o que exige um arrefecimento da legalidade tributária.

Assim, é nessa esteira que devem ser promovidas as relações endógenas e exógenas entre direito tributário e direito ambiental, integrando-os principiológicamente, acenando para um possível “diálogo” entre os “capítulos” da Constituição (o que arrosta a racionalidade de “sistemas fechados”) e se aferindo quais são os novos limites constitucionais que podem ser traçados, devendo ser garantida a segurança jurídica das relações entre Fisco e contribuintes, mas também, de modo que se possa ter um direito tributário ambiental dinâmico e próximo da realidade que visa tutelar.

2.2. PARTE II – CONCEITOS RELEVANTES ACERCA DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.

Sem delongas, nessa segunda parte, o que se pretende é a especialização descritiva dos conceitos que se entendem como relevantes para a prática da tributação ambiental, como, por exemplo, o de tributo ambiental, extrafiscalidade, “tributo pigouviano”, “externalidades negativas”, *green tax shift*, *feebate*, duplo dividendo, dentre outros, de modo a se promover uma visão mais nítida e adequada do tema, possibilitando a formulação de propostas mais coesas e hialinas em vindouro capítulo a ser posteriormente apresentado na presente dissertação.

2.2.1. Tributação e as diferentes técnicas de proteção do meio ambiente.

Sem rodeios, pondere-se que vários são os instrumentos de intervenção no meio ambiente, de modo que podem ser classificados em duas categorias, sendo a primeira categoria relativa as medidas de caráter indenizatório (que objetiva reparar um dano já causado) e a segunda dos instrumentos de caráter preventivo que visam desincentivar condutas que possa de alguma maneira agredir o meio ambiente²³².

Nesse ponto, verifica-se ainda que tais instrumentos podem ter caráter normativo ou econômico, sendo que esse últimos podem ser classificados em cinco categorias, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), dentre as quais está inserta a tributação, além dos subsídios (crédito público para incentivar determinada atividade), a exigência de garantias (caucionamento visando cobrir pecuniariamente eventual dano), as medidas condicionantes atinentes a obtenção de licenças (por exemplo, para a exploração de recursos minerais, cujo processo produtivo tenha substancial impacto no meio ambiente) e os prêmios e

²³² DIAZ, Antônio Lopez. *Las modalidades de la ficsalidad ambiental*. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira de (Organizador). Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 20-21.

castigos, alusivos a instrumentos financeiros (seguro de responsabilidade civil, concessão de crédito mediante apresentação de certidão negativa ambiental, etc.)²³³.

Existem também outros instrumentos, além dos de regulação e os econômicos que reforçam a tutela e a manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, como são: a educação e informação ambientais, a negociação direta e os acordos voluntários privados, as legislações de responsabilidade (adequação da legislação para a solução rápida e eficaz de litígios)²³⁴, podendo se acrescentar ainda, no caso da República Brasileira o Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) que é uma prática cediça em matéria ambiental, existindo, para tanto, a intervenção do Ministério Público competente.

Deve-se observar que a Constituição da República de 1988 ainda autoriza a utilização de outras medidas de caráter profilático que intenta proteger o meio ambiente, como, por exemplo, o estudo prévio de impacto ambiental no caso de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação ambiental (art. 225, inciso IV), o zoneamento ambiental com a definição de espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos (art. 225, § 1º), sem prejuízo da adoção, por entidades do mercado (dentro de um raciocínio que privilegia a responsabilidade ambiental), de outros instrumentos que não marchem contra a regulamentação constitucional, como é o caso dos selos ambientais de qualidade conferidos pela *Internacional Organization for Standardization* (ISO 14000 – sobre padrões de gestão ambiental; ISO 14024 – para rótulos, embalagens e declarações ambientais).

É comum também se encontrar na literatura tributária sobre meio ambiente que no caso da implantação de políticas de tutela do meio ambiente que o Poder Público

²³³ ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*. Revista tributária e de finanças públicas n.º 40 – set/2001. São Paulo: RT, 2001, p. 39-40. Defendem a necessidade de se adotar outras medidas de proteção ao meio ambiente, além da tributação: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários – Ênfase na prevenção – A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 532-533; RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 665.

²³⁴ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho; BORTOLOZZI, Madian Luana. Reflexos do protocolo de quioto no Brasil. In: GANDRA, Ives da Silva Martins; ALTAMIRANO, Alejandro C. VIII Colóquio Internacional de Direito Tributário. São Paulo: IOB Thomsom, 2006, p. 366-367.

se pode adotar medidas preventivas ou indenizatórias, representada pelo sistema conhecido como “comando-e-controle” (o “comando” advém da normatização que induz condutas; o “controle” se dá pelo exercício do poder de polícia ambiental – são conhecidos como “*command-control-approach*”) e os “instrumentos econômicos” *strictu sensu* (que segundo Cláudia Alexandra Dias Soares são: 1) preços políticos; 2) tributos ambientais; 3) “direitos de poluir” negociáveis no mercado – nos Estados Unidos da América são conhecido como *trade-off off permits*; 4) Subsídios; 5) fundos de indenização coletivos)²³⁵.

Nessa senda, a tributação pode se constituir um meio eficiente de corrigir externalidades advindas da cadeia produtiva mercadológica, de modo a orientar a atividade econômica para rumos mais saudáveis que estejam em consonância com o entorno natural, isso porque ao se gravar produtos e atividades que degradam o meio ambiente, os consumidores, tendo em vista o aumento do preço provocado pela internalização pecuniária dessas externalidades, optarão – provavelmente – desconsiderando alguns nichos de mercado, por produtos que estejam de acordo com as políticas ecológicas do governo, refletidas no menor valor a ser desembolsado para adquiri-los²³⁶.

²³⁵ SOARES, Claudia Alexandra Dias. O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. Coimbra: Coimbra, 2001, p. 122-126. Tulio Rosembuj ainda explica que é mais vantajoso utilizar os instrumentos econômicos *strictu sensu* ao invés das medidas de “comando e controle”, sendo que os países da OCDE mostram que tem uma preferência em relação aos primeiros: “El ‘*command-control-approach*’ tiene una significativa vulnerabilidad em la multitud de centros contaminantes que debe regular (...)” (ROSEMBUJ, Tulio. *Op. cit.*, p. 48-49). Sobre as medidas de “comando-e-controle” interessante ver: KIRCHHOF, Paul. *Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltafgaben*. In: *Umweltschutz im Abgaben und Steuerrecht*. Koln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 4.

²³⁶ BROWN, Lester; FLAVIN, Christopher; POSTEL, Sandra. *La salvación del planeta*. Barcelona: Apóstrofe, 1992, p. 137-140. Regina Helena Costa, nesse ponto, entende que a tributação tanto pode induzir condutas, como também pode servir para a “internalização” referida, sem prejuízo de se ter ainda uma função arrecadatória: “A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental.” (COSTA, Regina Helena. *Tributação ambiental*. In: FREITAS, Vladimir Passos. *Direito ambiental em evolução* (n.º 1). Curitiba: Juruá, 2006, p. 303). Também é deveras interessante a ponderação trazida por Jorge Jiménez Hernández (principalmente sobre a atuação nos “*sistemas de precios*”), na senda de que: “*en los últimos años, sin embargo, em ele marco de um recrudescimiento de los problemas que aquejan al planeta danando gravemente el médio ambiente, y gracias a uma creciente concienciacións de tal crisis, la nueva perspectiva va encaminada a la utilización de mecanismos que inciden en el sistema de precios (...)*” (HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares, 1998, p. 52-55).

Como bem pondera José Marcos Domingues de Oliveira “o sistema tributário é eficiente instrumento de transformação econômica e social e, pois, deve estar a serviço da preservação dos recursos ‘ambientais’, (...)”²³⁷, sendo o tributo ambiental expressão do *power policy*²³⁸ (e não somente do *tax power*), segundo Thomas Cooley²³⁹.

Roberto Botelho Catalano Ferraz defende que os tributos mostram, de acordo com a experiência internacional, que são uma eficaz política fiscal para se proteger o meio ambiente, sobremaneira quando visam internalizar as “externalidades externas”, de modo, no tocante a hipótese de incidência, entende que se figura mais escorreito a intervenção feita via contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), podendo ainda se utilizar taxas para tanto, contribuições de melhoria (equacionando-a de maneira diferente – criação de parques e áreas de preservação ambiental) e empréstimos compulsórios (diante da previsão constitucional sobre a “calamidade pública” e também no tocante a realização de “investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”)²⁴⁰.

Nesse sentido, Enrique Ortiz Calle aduz que o tributo ambiental pode servir como complemento das medidas administrativas e penais de proteção ao meio

²³⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 43. Nesse sentido, a OCDE já revelou que os tributos vem ganhando relevo mundial na proteção do meio ambiente – “*For many years, OCDE countries have collected excise taxes on items such as transport fuels, which are now recognized as having environmental effects. However, it was not until the early 1990s, when the Nordic countries introduced ‘green tax reforms’, that environmental protection became regarded as a possible objective of tax reform. Since then, a number of countries have increased existing taxes or introduced new taxes on goods and activities that damage the environment, justifying these changes in terms of environmental benefits.*” (OCDE. *Consumptions tax trends – VAT/GST, excise and environmental taxes*. Paris: OCDE, 2001, p. 63).

²³⁸ Ruy Barbosa Nogueira explica que o *power policy* está inserido no que se nomina como “regulatividade” – ou “poder de regular”, de maneira que se trata do “poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade (...) Regular é estabelecer regras, dirigir, governar. Quem pode regular pode impedir, restringir ou favorecer. Pode lançar mão dos meios necessários (...) O poder de regular encontra-se referido em muitos tratados sobre tributos, exatamente porque o tributo é também um instrumento, um meio de regular. Por meio do tributo o poder público poderá fomentar uma atividade, como poderá restringi-la (...) Cooley, em seu tratado sobre tributação, chegou a classificar os tributos duas categorias: os que tem em vista um fim eminentemente fiscal, isto é, de apenas proporcionar arrecadação ao fisco, e que, segundo ele, estão fundados no poder de tributar; e os tributos que visam principalmente a um fim político, econômico ou social, e que, segundo ele, estão fundados no poder de regular ou poder de polícia. É uma classificação *teleológica*, ...” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 183).

²³⁹ COOLEY, Thomas. *A treasure on the law of taxation*. New York: Johnson Reprint Corporation, 1972, p. 586.

ambiente, contudo, ainda existe um pensamento lógico-científico que enxerga o fenômeno jurídico da extrafiscalidade (inclusive na tributação ambiental) contemplando-o como um “*cuerpo extraño*” dentro de um sistema tributário racional, atribuindo ainda ao referido fenômeno a deflagração alguns males que são causados ao direito tributário, o que a relega para um plano secundário das técnicas para se tributar e do tributo como recurso financeiro, em menoscabo inclusive da realização dos princípios de justiça tributária (inobstante parecer que o legislador europeu não está muito afetado por tal crítica)²⁴¹.

Contudo, Glória Alárcon Garcia escreve que existem um plexo de dificuldades para que se implante um modelo efetivo de tributação ambiental, quais sejam: a dificuldade de se quantificar, ainda que de maneira razoável, o custo ambiental a ser internalizado pela via dos tributos e como isso ocorrerá, sendo necessários estudos e a instituição de políticas setoriais para se evitar distorções na concorrência e na demanda; a resistência de se utilizar “conceitos jurídicos indeterminados” para definir aspectos relativos a poluição, matéria tributável, etc.; a possível fuga de investimentos do país, diante de uma política de estímulo à utilização de insumo ambientais (por vezes, muito mais caros do que aqueles que tem maior efeito poluente); ausência de vontade política, aderida ao fato de que se poderá enxergar a tributação ambiental como uma justificativa para aumentar a carga tributária (que só produzirá uma série histórica específica, com realidade localizada, após a aplicação da tributação ambiental após anos ou quiça sejam necessárias décadas); e a falta de conhecimento tecnológico-ambiental do legislador tributário para engendrar medidas que tenham um substancial impacto na realidade ambiental a ser tutelada²⁴².

²⁴⁰ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Perspectivas da tributação ambiental orientada. In: GANDRA, Ives da Silva Martins; ALTAMIRANO, Alejandro C. VIII Colóquio Internacional de Direito Tributário. São Paulo: IOB Thomsom, 2006, p. 395-401.

²⁴¹ CALLE, Enrique Ortiz. *Ecología y fiscalidad de la energia en la Unión Europea*. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 25. O Autor ainda cita como referência do que escreve: BIRK, D. *Finanzierungszwecke und lenjundswewecke in einem verfassungsmassigen Steuersystem*. In: *Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission, Grundrechtsschutz im Steuerrecht*, Heidelberg, 2001, p. 67.

²⁴² GARCIA, Gloria Alárcon. *La fiscalidad ambiental: El fenómeno tributaria y su relación com el medio ambiente*. In: GIMÉNEZ, Teresa Vicente (Coord.). *Justicia ecológica y protección del medio ambiente*. Madrid: Trotta, 2002, p. 277.

Desse modo, percebe-se que a tributação não é o único instrumento a disposição do Poder Público para tutelar o meio ambiente, inobstante a experiência ter demonstrado, sobretudo nos países europeus, que a adoção dessa – quando ambientalmente orientada – tem conseguido provocar bons resultados, principalmente no que concerne a indução da prática de condutas ambiental saudáveis em detrimento de outras que não o são.

2.2.1.1. Tributo ambiental e algumas considerações sobre o tema.

O conceito legal de tributo é dado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional que estabelece: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Na legislação tributária não existe um conceito que expressamente, de forma particularizada, o que é tributo ambiental.

Regina Helena Costa, nesse ponto, exara que esses²⁴³ são tributos criados tendo como fundamento uma questão ambiental ou também aqueles que possuem efeitos ambientais independentes das razões que ensejaram a sua gênese (isso é, mesmo que não se tenha tido a intenção de que tal tributo produzisse os referidos efeitos)²⁴⁴.

Ricardo Bersoja Saliba, porém, defende que o tributo que somente vise gerar receita para o Poder Público ou custear determinada atividade estatal “sem que tenha na sua estrutura normativa motivações constitucionais da ordem ambiental, não são em nosso ponto de vista o instrumento mais adequado (...)”²⁴⁵, e assim “o gasto pode até acontecer, mas ‘tributo ambiental’ não será por ausência de motivo constitucional (...)”²⁴⁶.

²⁴³ José Marcos Domingues de Oliveira relata que: “Na Alemanha, o primeiro caso envolvendo um ‘imposto ambiental’ foi julgado em 19 de agosto de 1994 pelo Tribunal da Administração Federal, que considerou constitucionalmente legítima a instituição, em 1992, de imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis.” (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 29).

²⁴⁴ COSTA, Regina Helena. Tributação, ecologia e meio ambiente (...), p. 74.

²⁴⁵ SALIBA, Ricardo Bersoja. *Op. cit.*, p. 257.

²⁴⁶ *Idem, Ibidem.*

Alejandro C. Altamirano classifica as diversas modalidades de tributos ambientais²⁴⁷. Quanto aos impostos diz que eles podem ser: a.1) Sobre produtos; a.2) Sobre os insumos; a.3) Sobre “*el hecho contaminador*”; a.4) E impostos “*diferenciales*”; Já para as taxas: b.1) Taxas administrativas; b.2) Taxas de uso; b.3) Sobre produtos; b.4) Sobre efluentes.

Nesse tema, contudo, José Marcos Domingues de Oliveira, em relação à ótica ambiental, expõe que os tributos podem ser classificados em: 1) *Effluent charges* e *administrative charges* (que são como taxas de poder de polícia ambiental, por exemplo, quando se pede autorização para descargas de poluentes); 2) *User charges* (são como taxas pelo uso de serviço público essencial); 3) *Product charges* (que são impostos sobre o preço de poluentes com a prática de diferenciação modular de alíquotas – *tax differentiation*); 4) *Environmental surtaxes* (exigido como “adicional” de imposto de renda)²⁴⁸.

Contudo, em que pese a classificação acima, há quem defenda que a tributação ambiental é genuinamente de natureza extrafiscal, sendo essa a medida para a sua classificação, juntamente com o tema da “validação constitucional”, de modo que se “destina fundamentalmente a ‘dirigir’ a atuação do contribuinte, o que é evidente no caso dos impostos.”²⁴⁹

Deve-se salientar que o tributo ambiental não é sanção (ideia que se adéqua ao art. 3º do Código Tributário Nacional), de maneira que, como salienta Claudia Dias Soares o que se busca é que “os sujeitos econômicos evitem o comportamento indesejável por perceberem que lhe está associada uma consequência (financeira)

²⁴⁷ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Op. cit.*, p. 69-78.

²⁴⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 27.

²⁴⁹ *Idem*, p. 38. Gabriela González García salienta que os ecotributos también tem fins arrecadatórios (“*recaudación*”): “*en el ámbito de los tributos medioambientales, éstos lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento.*” (GARCIA, Gabriela González. *Las posibilidades de la implementación de tasas medioambientales en el ámbito local*. Trimestre fiscal n.º 5. Guadalajara: INDETEC, 2003, p. 5). No mesmo sentido: ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 128. Ainda, Jorge Jiménez Hernández, dentro da ideia de “finalidade”, diz que é o próprio bem ambiental justifica o tributo ambiental: “*De tal manera, se llega a la intersección del poder tributario y ambiente, la cual aparece vinculada a la naturaleza del bien ambiental y los intereses difusos, por lo que su representación no puede ser sinorelativa a los principios generales que inspiran el deber de todos de contribuir al gasto público, en base a los criterios de imposición que establece el legislador constitucional. La necesidad de satisfacer el bien ambiental justifica la fiscalidad ecológica.*” (HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares, 1998, p. 100).

negativa”²⁵⁰, de modo que a extrafiscalidade não pode atuar e também não pode ser tida como uma espécie de sanção indenizatória, corretiva, que visa reparar um dano já ocorrido (até porque é uma opção do sujeito passivo tributário se submeter, se for a sua vontade, a uma carga tributária mais gravosa, de maneira que não estará, por isso, infringindo qualquer vedação normativa que enseje punição), sob pena de não se enquadrar no conceito de tributo que está previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Claudia Alexandra Dias Soares afirma que em matéria de tributos ambientais, além de esses terem um viés fiscal (de arrecadação) diminuto, também podem ter uma função acessória de sancionamento do poluidor, ainda que não se objetive punir o descumprimento de uma norma jurídica²⁵¹, de modo que não se concorda com tal afirmação, uma vez que a referida Autora, assim o fazendo, concentra o núcleo do tributo ambiental no sujeito poluidor ao invés do efeito a ser obtido em decorrência da tributação (seja preventiva ou corretivamente), que na verdade mais parece ser o ponto nevrálgico desses²⁵².

Alejandro C. Altamirano registra que a necessidade de grandes mudanças para mitigar os problemas ambientais importou na busca pelos governos de um plexo diferenciado de instrumentos de política ambiental, de modo que são cada vez mais frequentes a incorporação – ou, ao menos a intenção – de ecotributos nas legislações internas²⁵³.

Registra ainda o referido Autor que os principais escopos dos ecotributos são cinco que podem assim serem resumidos: a) Os ecotributos são considerados

²⁵⁰ SOARES, Cláudia Dias. *Op. cit.*, p. 17.

²⁵¹ *Idem*, p. 304-305.

²⁵² Em sentido semelhante, exara Simone Martins Sebastião que “com tal posicionamento não se pode concordar integralmente”, porquanto: “a hipótese tributária, assim como nos ecotributos de forma geral, será sempre um fato lícito. Pois das hipóteses ilícitas (e das sanções negativas) se encarregam as normas penais e as normas administrativas de comando e controle. Assim, não há que se falar em penalização, quer jurídica, quer econômica.” (SEBASTIÃO, Simone Martins. *Op. cit.*, p. 290).

²⁵³ ALTAMIRANO. Alejandro C. *Op. cit.*, p. 36. Nesse ponto, entretanto, vale ler as considerações de Enrique Ortiz Calle quando diz: “*La pregunta acerca de si el tributo constituye un medio adecuado para la configuración social en marco de las políticas públicas depende en buena medida de la concepción que defiende el legislador sobre la política económica, de sus ideas y también – por qué no decirlo –, de sus prejuicios y en última instancia de la concepción del Estado que anima sus actuaciones. Quien sostenga un fundamento liberal del Estado, apostará claramente por la intervención pública mínima y, en esta línea, la reducción de las subvenciones por la vía de los beneficios fiscales permitirá bajar los tipos de gravamen con el resultado de que una mayor cantidad de dinero permanece en manos privadas (...)*” (CALLE, Enrique Ortiz. *Op. cit.*, p. 53).

instrumentos econômicos específicos visando a proteção do meio ambiente, de modo que não se confundem com a função arrecadatória que tradicionalmente se atribuí aos tributos não interventivos; b) Influenciam na conduta dos sujeitos passivos tributários para que reduzam as suas atitudes contaminantes; c) São veículos de “indenização” para a sociedade, como uma medida de justiça (se causou o dano deve pagar); d) Tendem a criar um incentivo para reduzir a quantidade de produtos contaminantes; e) Por fim, os impostos sobre esses referidos produtos são usados como fonte de financiamento do próprio custo ambiental²⁵⁴, de maneira que, assim, além de induzirem comportamento, acabam também obrigando o sujeito passivo recalcitrante, aqueles que não segue a indução desejada pela norma jurídica extrafiscal, a verterem recursos que poderão ser utilizados para atacar corretivamente o dano ambiental que causou.

Logo, o poluidor de qualquer maneira irá contribuir para a redução ou eliminação da poluição, seja de forma mais “voluntária”²⁵⁵ quando se abstem de poluir ou de maneira compulsória quando se lhe é exigido o valor pecuniário devido à título de tributo ambiental.

Simone Martins Sebastião explica que inobstante o tributo não seja o único instrumento de proteção ecológica, é importante se reconhecer que esse magnetiza em si a “indispensável e efetiva *solidariedade* na utilização, conservação e restauração do bem ambiental, compatibilizando solidariedade coletiva e interesse geral.”²⁵⁶

Alejandro C. Altamirano bem escreve ainda que “*los tributos ambientales deben tener en cuenta cinco condiciones para su correcta aplicación: eficacia; eficiencia; el contexto internacional; transparencia y no debe entorpecer el normal desarrollo*” (essa última em relação ao mercado interno em que o tributo ambiental atua).²⁵⁷

Desse modo, entende-se, portanto, que na tributação ambiental se devem realçar os traços da capacidade contributiva que mostrem a necessidade de se praticar

²⁵⁴ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Op. cit.*, p. 51-52. O referido Autor alude, em nota de rodapé, no tocante as letras “c” e “d” ao seguinte estudo: IFA Congress 1993, Seminar C “*Environmental taxes and charges*” I.c) Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

²⁵⁵ Em que pese estar orientado pelo comando expreso na norma jurídica tributária ambiental, entretanto, ainda assim se pode optar por atender ou não o desígnio ali positivado.

²⁵⁶ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Op. cit.*, p. 288.

²⁵⁷ ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a um medio ambiente sano*. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 475.

uma tributação diferenciada por contribuinte ou grupos desses que estejam em semelhante condição contributiva.

Isso, entretanto, não pode conduzir ao menoscabo de se ferir balizas intransponíveis como o respeito ao mínimo vital, o não-confisco e a proteção de outros direitos fundamentais (devidamente sopesados com a proteção do meio ambiente) que sejam oponíveis ao Fisco²⁵⁸.

Há quem defenda que a tributação ambiental não visa aumentar a carga tributária²⁵⁹, tendo a sua principal característica a sua função extrafiscal, sobremaneira se conseguir obter o efeito almejado. Assim, entende-se que a fiscalidade ambiental deve se orientar no âmbito da diminuição ou substituição dos tributos vigentes (como se houvesse uma espécie de neutralidade da carga tributária diante da referida substituição), intencionando internalizar custas sociais, já que se tem em discussão um novo contrato social “ambiental” e a continuidade intergeracional²⁶⁰.

Claúdia Dias Soares defende a ideia de “receita nula” para tributos ambientais já que “a intenção recaudatória exerce uma influência distorcedora sobre a configuração do imposto enquanto promotor da alteração de comportamentos (...)”, posto que “a obtenção de recursos tem como finalidade manter estável a receita cobrada, ao passo que um que se destine a estimular a adoção de atitudes mais sustentáveis terá a sua eficácia dependente da redução dessa ao mínimo possível, (...)”²⁶¹

Entretanto, o manejo legislativo alusivo a criação de espécies tributárias ambientalmente orientadas carece na República Brasileira de sistematização e, portanto, de um enfoque jurídico hialino (além de mais estudos avaliando o impacto de um

²⁵⁸ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 322.

²⁵⁹ Paulo Caliendo também afirma que “a tributação deve ser a mais neutra possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento. Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento (...) deve no máximo ser um elemento de aumento geral de eficiência do sistema (...)”. (CALIENDO, Paulo. Tributação e mercado de carbono. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 878).

²⁶⁰ ROSEMBUJ, Túlio. *Op. cit.*, p. 264-265.

²⁶¹ SOARES, Cláudia Dias. *Op. cit.*, p. 15-16.

Sistema Tributário Ambiental) que trace os lindes para se realizar a referida tributação adequadamente²⁶².

Um exemplo que confirma a afirmação acima é o caso do imposto sobre produtos industrializados regulado no Decreto federal n.º 755, de 19 de fevereiro de 1993 que estabeleceu alíquotas diferenciadas para veículos que utilizavam gasolina em relação aqueles movidos a álcool (cujas alíquotas eram em menor percentual), o que gerou um efeito ambiental positivo, entretanto, a intenção expressa pelo legislador tributário na motivação do referido Decreto, na verdade, era a de incentivar a produção de álcool e diminuir o consumo de gasolina, diante da dependência externa no tocante a importação de petróleo²⁶³. Logo, o que se tinha era uma preocupação econômica, de mera consumo e equilíbrio da balança comercial e não a de se promover a redução de poluentes emitidos em decorrência da queima de combustíveis fósseis.

Nesse ponto, dentro dessa escassez relatada na legislação tributária, Simone Martins Sebastião, sem negar a função extrafiscal que existe nos tributos ambientais, entende que para se obter resultados mais satisfatórios e concretos é importante a adoção em maior quantidade de sistemas dos chamados “controles e comandos”, que tem natureza mais repressiva, do que preventiva²⁶⁴, sob pena de se promover uma “superprodução” de tributos ambientais.

Há quem critica, além disso, inclusive a eficácia dos tributos ambientais²⁶⁵, sobremaneira sobre a eficácia da indução que é praticada, de modo que, mesmo sendo o tributo mais gravoso, pode o contribuinte optar por manter o comportamento poluente – seja quando se tratar de um consumidor (no caso de tributos com repercussão econômica – contribuinte “de fato”) com alta capacidade aquisitiva ou quando a empresa que fabrica produtos poluentes tem um grande *market share* que não será facilmente diluído –, salientando-se a célere frase de que “o poder de tributar não pode destruir”.

²⁶² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 9.

²⁶³ *Idem*, p. 30.

²⁶⁴ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Op. cit.*, p. 290. A Autora ainda cita como defensor dessa posição: GONZÁLEZ FAJARDO, Francisco. *Estrategias reguladoras de política ambiental: controle directos versus impuestos*. Trimestre fiscal. Guadalajara: INDETEC, n.º 75, p. 179, mar. 2003.

²⁶⁵ Ver melhor em: KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, p. 5, que não se insurge contra esse fator, aduzindo, na verdade, que existem críticas nesse sentido.

Outro ponto de tensão também alude aos efeitos causados na competitividade internacional (devido ao aumento dos custos de produção, quando há insumos ou processos produtivos considerados poluentes e que tendem a ser mais fortemente tributados), sendo fato incontroverso que o regime de tributação é uma das variáveis que tem impacto na referida concorrência²⁶⁶.

Alejandro C. Altamirano ainda relata que existem dificuldades quanto a “*cuantificación del impuesto*” tendo em vista a imprecisão matemática para se determinar pecuniariamente o valor dos danos causados pela “*contaminación*” e conformá-los proporcionalmente com variáveis tradicionalmente consideradas (vendas, produção, salários)²⁶⁷, de modo a se adequar a base de cálculo do tributo com o princípio do poluidor pagador.

Entretanto, em que pese a pertinência da afirmação, deve-se fazer uma crítica, na esteira de que no caso da tributação ambiental com efeitos extrafiscais, o que se busca é evitar o comportamento do sujeito passivo, alvo da norma tributária ambiental (e não o contrário), figurando-se, assim, mais escorreito se encontrar a medida pecuniária que fará com que a conduta do sujeito passivo seja dificultada (ponto de equilíbrio econômico e ponto de equilíbrio contábil), ao invés de se buscar principalmente a quantificação do dano que é algo mais típico em medidas de natureza indenizatória.

2.2.1.2. Extrafiscalidade e a causa ambiental.

Alberto Deodato citando Edgard Allix menciona que para René Stourm “o imposto não deve ser mais que um fornecedor do Tesouro”, de modo que esse último Autor não aceita outra função para o tributo que não aquela fiscal, de cunho arrecadatório²⁶⁸.

²⁶⁶ SMITH, Stephen. *Environmental taxes and competitiveness: An overview of issues, policy options and research needs*. Paris: OCDE, 2003, p. 7.

²⁶⁷ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Op. cit.*, p. 66.

²⁶⁸ ALLIX, Edgard. *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*. Apud DEODATO, Adalberto. Manual de ciência das finanças. 20ª edição. Saraiva: São Paulo, 1984, p. 63. Adalberto Deodato saliente que “a terceira regra de Stourm dá ao imposto uma função

Dino Jarach sustentava a impossibilidade de se atuar extrafiscalmente, uma vez que a finalidade arrecadatória do tributo garante que se tribute aquilo que o Poder Público está autorizado a tributar, sendo o tributo extrafiscal, na verdade, uma maneira oblíqua de se burlar os limites impostos pela legislação tributária²⁶⁹, contudo, esse posicionamento já foi afastado pela doutrina tributária²⁷⁰.

É sabido que a tributação eminentemente fiscal visa angaria receita tributária para se fazer frente as despesas estatais, de modo que a tributação extrafiscal é orientada para fins outros que não somente o de se arrecadar²⁷¹.

Sobre a extrafiscalidade e a função fiscal Aliomar Baleeiro afirmou que: “quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção, ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’ (...), é sobrepujada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é, então, adaptada (...)”²⁷², de modo que “os tributos provocam diferentes reações econômicas e psicológicas nos contribuintes.”²⁷³

Diz Werther Botelho que existem tributos que são vocacionados a introdução de expedientes extrafiscais, de modo que outros se inclinam mais para a finalidade de arrecadação, entretanto, deve-se salientar que extrafiscalidade e fiscalidade convivem de maneira harmônica na mesma figura tributária, devendo se verificar em que intensidade se dá a preponderância de um sobre o outro²⁷⁴.

Luis Eduardo Schoueri salienta que as normas tributárias não podem se manter neutras diante da constatação de necessidades que possam ser sanadas via tributos, afastando, assim, o pensamento acerca da exclusiva função arrecadatória

essencialmente fiscal. Isto quer dizer, apenas, que tal função é primordial. É regra obsoleta.” (DEODATO, Adalberto. *Idem*, p. 63).

²⁶⁹ JARACH, Dino. O fato impositivo: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo (Trad. de Dejalma de Campos). 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 41-48.

²⁷⁰ Adalberto Deodato registra que “os impostos tem uma *função extrafiscal* (...) Há três opiniões que debatem o assunto: a dos que afirmam que o imposto tem exclusiva função social, econômica e política; a dos que dão a essa função um papel ou correlato a alguns impostos; a dos que negam qualquer função extrafiscal do imposto (...)” (*Idem*, p. 110-111). Entre os primeiros, o referido Autor arrola: Wagner, Neumark, Vitti di Marco, Van Der Borcht, Eheberg, Fantoni, Gangemi e Scoca. Entre os últimos aponta: Emílio Costa, Giannini, Seligman e Laufenberg.

²⁷¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 25.

²⁷² BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 30-31.

²⁷³ *Idem*, p. 163.

²⁷⁴ BOTELHO, Werther. Da tributação e sua destinação. Belo horizonte: Del Rey, 1994, p. 36-39.

desses, até porque a norma indutora de comportamentos se distancia e não depende do recurso arrecadado para atuar que é mera consequência da tributação²⁷⁵.

Casalta Nabais, sobre extrafiscalidade, escreve que essa atua e se espraia por dois grandes domínios, com técnicas de intervenção diferenciadas, podendo ser por via fiscal pela utilização de impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou para que se evite determinados comportamentos; ou também pela via dos benefícios fiscais para fomentar e assim incentivar comportamentos que são queridos pelos legislador tributário elaborador da *benesse*²⁷⁶.

Interessante também é a consideração tecida por Enrique Ortiz Calle quando afirma que o importante na extrafiscalidade são os efeitos psicológicos gerados no destinatário induzido, sob pena de se verificar a ineficácia da referida norma, diante da falta de efetividade no que concerne a conformação da conduta pretendida pela atividade legiferante²⁷⁷.

Tradicionalmente duas são as espécies de normas constitucionais extrafiscais extraídas pela doutrina no Sistema Tributário Nacional, sendo as primeiras aquelas que visam intervir em questões relacionadas ao desenvolvimento nacional (por exemplo, os impostos de importação e de exportação que tem efeito regulatório no ingresso e na saída de mercadorias na balança comercial brasileira) e as segundas aquelas ligadas a realização de justiça social (por exemplo, na característica da seletividade do imposto sobre a circulação de mercadorias)²⁷⁸.

²⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15.

²⁷⁶ NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 629.

²⁷⁷ Nesse ponto, registra que: “*En efecto, la promoción puede ser positiva o negativa, pero, en todo caso, ha de tener unos efectos sobre el interés del sujeto destinatario de la medida, o sea, ha de ser positiva o negativa para el interés del destinatario. No olvidemos que para que la promoción pueda surtir efectos, es fundamental que se capaz de movilizar es interes del destinatario; en caso contrario, no surtirá efectos (...) Las actividades y medidas de promoción o fomento basan su eficacia en su propia capacidad para conectar con el interes del destinatario, el cual aceptará la invitación de la Administración y, al hacerlo, satisfará su próprio interes, mas también el interés general de protección de la naturaleza.*” (CALLE, Enrique Ortiz. *Op. cit.*, 2009, p. 23; na última parte da citação o Autor faz referência a BETANCO RODRIGUEZ, A. *Instituciones de derecho ambiental*. Madrid: La Ley, 2001, p. 1075-1076).

²⁷⁸ ARAÚJO, Claudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. Revista de informação legislativa n.º 132 – Out/dez 1996. Brasília: Senado Federal, 1996, p. 332-333. Enrique Ortiz Calle, sobre o tema, ainda complementa: “*Une de las formas de actuar de la Administración pública em el âmbito de la protección ambiental es dirigir los comportamientos de los sujetos, en particular los denominados agentes contaminadores, (...) Ahora, bien, esta dirección puede ser imperativa o puder o ser estimuladora. La dirección imperativa se lleva a cabo mediante órdenes, así como a través de la*

Cumpramos observar que a Constituição de 1988 não objetivou dar azo a um Estado-Passivo que se esgota na função de arrecadar tributos e prover os serviços essenciais a população, de maneira que se pretendeu ter um Estado-Agente que é titular de uma série de instrumentos de intervenção, o que faz com que não se concentre o exame da distinção entre os tributos somente na dissecação da hipótese tributária (regra-matriz de incidência), sendo relevante se aferir a finalidade a que se destinam, isso é, se são tributos meramente arrecadatários ou se também possuem finalidade interventiva (extrafiscalidade)²⁷⁹.

Um caso interessante sobre extrafiscalidade com efeitos negativos julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América é o relativo ao *Child Labor Tax Provision* (adicional de imposto de renda de 10% no caso de a pessoa jurídica manter empregados adolescentes com idade inferior a 16 anos em jornada de trabalho diária superior a oito horas – *Revenue Act* de 1919) quando apreciando o litígio entre “Bailey versus Drexel Furniture Corporation”, em 1929, declarou-se a inconstitucionalidade do referido *Act*, uma vez que tem de ser “*blind not to see that the so called tax is imposed to stop the employment of children within the age limits prescribed.*”²⁸⁰

Carlos Palao Taboada diz que “*la finalidad de protección del medio ambiente es obviamente una finalidad extrafiscal*”²⁸¹, de maneira que a tributação se figura como o instrumento mais escorreito para que se atinja a referida finalidade, já que se figura possível estimular pela via tributária que o destinatário da norma extrafiscal se adéque a um determinado padrão de comportamento ou que se abstenha de praticar aquele que são nocivos ao meio ambiente.

planificación ambiental cuando se le reconocen efectos jurídicos vinculantes. Es la dirección estimuladora la que va ganando en importancia en el seno de la denominada crisis de los instrumentos jurídicos tradicionales (...) Por lo tanto, el problema de los instrumentos por dirección por estímulo es en cierto modo de grado, en el sentido de fijar un estímulo que sea suficientemente movilizador de la acción de los individuos (...)” (CALLE, Enrique Ortiz. *Op. cit.*, 2009, p. 24).

²⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; GUIMARÃES, Camila Cavalcanti Varella. IOF e as operações de mútuo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 207-222.

²⁸⁰ O julgado é comentado em: OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLER, Eduardo Barros. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 107-108.

²⁸¹ TABOADA, Carlos Palao. *El principio “quien contamina paga” y el principio da capacidad económica*. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 83.

A mensagem que se deixa é que a extrafiscalidade tem ampla aplicação no tributo ambiental, porquanto, como já dito alhures, é melhor prevenir o dano ambiental do que posteriormente remediá-lo.

2.2.1.3. Tributo pigouviano e as alternativas a essa técnica (*direct negotiation*, *direct regulation* e *cap-and-trade*).

A concepção do “tributo pigouviano” passa inicialmente por se aceitar a ideia de que o Poder Público poderá intervir na ordem econômica, a fim de regular determinados comportamentos que produzam “falhas de mercado”.

O conceito criado por Pigou (aperfeiçoado por William Baumol²⁸²) era o de criar um tributo no tocante aquelas atividades econômicas que gerassem “externalidades negativas”, visando, assim, a corrigir a referida deseconomia, porquanto não se figura correto imputar esse custo para a sociedade arcar (já que é um custo privado). Busca-se, desse modo, tornar o mercado mais eficiente.

Nesse ponto, contudo, há quem defenda que a intervenção do estado no meio ambiente, seja através de mecanismos tributários ou ainda puramente econômicos, faz com que os *players* do mercado não mais busquem, por vontade própria, a solução mais eficiente possível para adequar os seus interesses aos da proteção do meio ambiente²⁸³.

Há quem critique o “tributo pigouviano” alegando que a limitação cognitiva e do estado da arte do conhecimento humano impede de se estabelecer um valor pecuniário preciso que reflita como se calcular o custo da externalidade, sobretudo em razão grande universo de atividades que geram “deseconomias” e a dimensão difusa de quem é efetivamente por esse atingido, de modo que se propõem a adoção de faixas arbitrárias de tributação, por classe, padronizadas de forma linear, o que ficou

²⁸² BAUMOL, William. *On taxation and the control of externalities*. American Economic Review n.º 62, 1972, p. 308–315.

²⁸³ Nesse sentido: PERCIVAL, MILLER, SCHROEDER and LEAPE. *Environmental regulation: Law, science and policy*. 2ª edition. Boston: Little, Brown & Co., 1996, p. 10-17.

conhecido como *Environmental Pricing and Standards Approach – EPSA* (sugerido pelos economistas norte-americanos Baumol e Oates)²⁸⁴.

Enrique Ortiz Calle também faz um crítica prática ao tributo pigoviano, sobremaneira atacando a dificuldade de se calcular “*el nivel de estructura óptima del impuesto*”. Nesse sentido, veja-se abaixo:

*La aplicación en la práctica de las soluciones ‘pigouvianas’ há generado problemas importantes (...) Uno de los mayores puntos de fricción en la discusión teórica acerca de la preferencia de aplicar impuestos para regular las externalidades ambientales negativas consiste en la dificultad de calcular, en la práctica, el nivel o la estructura óptima del impuesto ‘pigouviano’ ideal (..) El nivel apropiado del impuesto ‘pigouviano’ que deve reacer en el generador de la externalidad negativa es igual al daño marginal neto producido por dicha actividad, entendiendo por daño marginal neto la diferencia entre los costes marginales sociales y privados producidos por dicha actividad (...)*²⁸⁵.

Saliente-se, contudo, que algumas alternativas foram ideadas para justificar a desnecessidade da criação do “tributo pigouviano” que podem ser classificadas em três medidas, quais sejam: a *direct negotiation* (negociação privada feita no “mercado” entre os dois sujeitos empresariais – adquirente e vendedor da mercadoria – sem a interferência de terceiros, de maneira a se fixar um parâmetro de internalização mais ótimo possível²⁸⁶), a *direct regulation* (que é a regulação administrativa pelo Poder Público visando combater a externalidade negativa) e o *cap-and-trade* (que é a negociação de limites da externalidade negativa, com a criação de um “mercado de direitos” relativos a essa externalidade).

2.2.1.4. *Green tax shift*, medidas *mitigation* e *compensation* e o *feebate*.

Em suma, pondere-se que o *tax shift* consiste na técnica de escolha e mudança das grandezas econômicas que serão gravadas pela tributação, por exemplo, com a eliminação de um tributo e a majoração ou criação de outro, de maneira a se manter neutro o nível de arrecadação de receitas tributárias, de modo que no *green tax*

²⁸⁴ SCHÖN, Wolfgang. *Ökologische Steurreform, Verfassungsrecht and Verkehrsgewerbe*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 44-45.

²⁸⁵ CALLE, Enrique Ortiz. *Op. cit.*, p. 59-60.

shift (environmental tax shift) se busca, mediante a referida substituição de bases econômicas, gerar-se ainda uma maior proteção ao meio ambiente²⁸⁷.

O *mitigation*, em resumo, refere-se a redução do impacto dos tributos ambientais em um plano *ex ante* (mediante, por exemplo, a concessão de isenções), de modo que o *compensation*, ao revés, atua também buscando a referida redução de impactos, entretanto, o faz *ex post* (quando, por exemplo, prevê o ressarcimento dos tributos pagos)²⁸⁸.

Por derradeiro, o *feebate* alude a um sistema que se auto-financia via “taxas” e “descontos” (mais ligado a questões de eficiência energética – em larga escala para os veículos automotores) utilizados para se remanejar a absorção das externalidades negativas, de modo que se cobra valores dos usuários de itens que não são socialmente desejáveis e aplica esse resultado na reversão de benefícios para os usuários de itens que são socialmente desejáveis²⁸⁹.

2.2.1.5. Externalidade negativa e o *full cost accounting*.

Arthur Cecil Pigou em seu livro “*The economics of welfare*” (1920) examinando as falhas de mercado (caracterizadas pela irregularidade na oferta de recursos para que se mantenha o equilíbrio entre produção e consumo) identificou que existem efeitos secundários chamados de “deseconomias negativas” que são alheios à cadeia produtiva industrial e afetam o bem-estar de terceiros que dela não participam diretamente (isso é, do processo de industrialização do produto), de modo que essa falha de mercado deflagra uma distorção que resulta na socialização de custos, entretanto, com a privatização egoística de lucros e para sanar tal distorção formula um cálculo de

²⁸⁶ Essa alternativa é defendida por Ronald Coase: COASE, Ronald. *The problem of social cost*. Journal Law & Economics, 1960, p. 8-10.

²⁸⁷ METCALF, Gilbert. *A Distributional Analysis of an Environmental Tax Shift*. NBER Working Papers 6546, National Bureau of Economic Research, 1998, p. 4-10.

²⁸⁸ MARSHALL, R. *Application of mitigation and its resolution within Environmental Impact Assessment; an industrial perspective*. Impact Assessment and Project Appraisal n.º 19, 2001, p. 195. COWELL, R. *Environmental Compensation and the Mediation of Environmental Change: Making Capital out of Cardiff Bay*. Journal of Environmental Planning and Management n.º 43, 2000, p. 691-695.

²⁸⁹ NEMRY, Françoise et al. *Feebate and scrappage policy instruments: Environmental and economic impacts for the EU27*. Joint Research Centre Institute for Prospective Technological Studies, 2009, p. XI-XII.

equivalência entre a externalidade negativa gerada e a internalização que ficou conhecido como “tributo pigouviano” (*pigouvian tax*), tratando-se, portanto, de uma intervenção estatal na ordem econômica, sem prejuízo de se agregar aos fatores de produção outros riscos e incertezas potencialmente identificáveis (isso é, antes de gerada a “externalidade negativa”).²⁹⁰

Cristiane Derani registra que Arthur Cecil Pigou no tema atinente à percepção das externalidades identifica a necessidade de que o Estado introduza um sistema de impostos direcionados para sanar as “deseconomias externas” (que é um efeito negativo à sociedade) e por outro lado deve também instituir subvenções em caso de “economias externas” (efeito positivo à sociedade)²⁹¹.

Nesse sentido, acerca da internalização e seu efeito pedagógico, pondere-se que “tal situação resultaria em uma maior prevenção e precaução em virtude do conseqüente maior cuidado com situações de potencial poluição (...)”²⁹², sendo que “a existência de recursos naturais gratuitos a custo zero, leva inexoravelmente à degradação ambiental”²⁹³.

Entretanto, contraponde-se a teoria acima, Ronald Coase em 1937 publica a obra “*The firm, the market and the law*” defendendo que cabe ao próprio “mercado” corrigir as referidas distorções (já que diretamente envolvido com esses problemas ao contrário do Poder Estatal), dentro de uma lógica que privilegia substancialmente a visão do *laissez-faire* dentro de um Estado capitalista, utilizando-se de resultados extraídos de funções matemáticas que mostram um valor mínimo e máximo a ser barganhado (“*bargaining solution*”) pelas partes que atestaria a viabilidade ou não da atividade econômica e que corrigiria as apontadas distorções (é o que se chama de “*Coase Theorem*”)²⁹⁴.

²⁹⁰ Nesse sentido, ver: RAMOS, Sanchez. *La economia del bienestar*. Madrid: Nerija, 1946, p. 41 e 655. Sobre a internalização das externalidades negativas geradas pelo “mercado”, Paulo Henrique de Amaral escreve que quando “os agentes econômicos, ao utilizarem o meio ambiente como depósito ou insumo, sem internalizar os custos ambientais, provocam uma falha de mercado. Assim, toda a coletividade estará suportando e realizando o ônus da tão famosa máxima econômica, ‘privatização dos lucros e socialização dos prejuízos’.” (AMARAL, Paulo Henrique de. *Op. cit.* p. 41).

²⁹¹ DERANI, Cristiane. *Op. cit.*, p. 112-113.

²⁹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 181.

²⁹³ *Idem, Ibidem*.

²⁹⁴ AGUILERA, Patricia Guzmán. *Introducción al análisis económico del derecho ambiental*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006, p. 2006.

Sobre Ronald Coase, Cristiane Derani afirma que, tendo esse aderido a ideia de liberalização ampla do mercado, entende que as “externalidades” exigem a instituição de um “sistema global de direito de propriedade dos sujeitos privados” (“*property rights system*”) que negociem esses interesses buscando que se internalize de forma eficiente as referidas “deseconomias”, de modo que cabe ao Estado somente evitar o surgimento de externalidades que não interessem a ninguém, a fim de garantir a integral eficiência desse sistema privado de barganha²⁹⁵.

Roberto Catalano Botelho Ferraz registra que “se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas”, de modo que “a função das *green taxes* é precisamente essa: ‘internalizar’ os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais.”²⁹⁶

Stefan Schuppert, dentro das lições de Arthur Cecil Pigou, sugere que quatro fases sucessivas devem ser adotadas para se precificar as “externalidades negativas”, sendo que na primeira se deve identificar (através de dados científicos tratados de outras ciências e com o auxílio da economia) os efeitos da poluição sobre o meio ambiente impactado (visa-se descobrir qual foi o impacto gerado); na segunda se busca encontrar a dimensão qualitativa e quantitativa do dano (por exemplo, impacto sobre a saúde das pessoas, até onde isso vai? etc.); na terceira, deve-se se apurar economicamente o nexo de causalidade (qualitativo e quantitativo; por exemplo, quanto e em que extensão a conduta poluidora influiu diretamente no impacto gerado ao meio ambiente) entre a ação do poluidor e o meio ambiente; e, por fim, na quarta fase se faz a “precificação” individualizada do dano gerado (sobre o que, em que extensão, etc.), de modo a se atingir um valor pecuniário mais próximo que represente a extensão e a

²⁹⁵ DERANI, Cristiane. *Op. cit.*, p. 114.

²⁹⁶ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil: a contribuição de intervenção da Emenda 33/2001. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 341. Nesse sentido, também defendem a necessidade de internalização das externalidade negativas: SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, págs. 235-236). Também: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários – Ênfase na prevenção – A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, págs. 537. OBERSON, Xavier. *Les Taxes D’Orientation*. Helbing & Lichtenhahn. Faculté de Droit de Genève. Bâle et Francfort-sur-le-main, 1991, p. 26-28.

profundidade do dano ocorrido, já que uma exatidão perfeita, sem qualquer margem de erro, é algo utópico e de difícil realização²⁹⁷.

A externalidade negativa, na literatura da tributação ambiental, é um termo recorrente, de modo que na contabilidade se sugere a adoção do “*triple bottom line*” (ou *Full Cost Accounting*) para se demonstrar e se fazer o rateio, dentre outros fatores, da referida externalidade, como uma medida de transparência.

No verídico, a supressão da externalidade se mostra como uma medida de justiça econômica, diante da iniquidade de se imputar à sociedade os custos negativos que são gerados pela atividade econômica.

2.2.1.6. Duplo dividendo e a reciclagem de receitas.

O “duplo dividendo” (*double dividend*) foi um conceito desenvolvido pelos economistas indicando a multiplicação de resultados na introdução do tributo ambiental (por exemplo, além do efeito benéfico ao meio ambiente, tem-se também um aumento na oferta de emprego, tendo em vista como o referido tributo atua)²⁹⁸.

Entende-se que a fiscalidade ambiental tem um amplo espectro de atividade que é ajustada no plano do ordenamento jurídico em direção a proteção ecológica,

²⁹⁷ SCHUPPERT, Stefan. *Economic incentives as control measures*. In: MORRISON, Fred; WOLFRUM, Rüdiger. *International, regional and national environmental law*. London: Kluwer Law International, 2000, p. 865.

²⁹⁸ TUPIASSU, Lise. A reforma fiscal verde e o duplo dividendo. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 99. Cita a Autora como referência doutrina de referência do “duplo dividendo”: RODRIGUEZ MENDEZ, M. *El doble dividendo de la imposición ambiental: una puesta al día*. Madrid: IEF, 2005, p. 7; BRÉCARD, Dorothée. *Les dividendes économiques de l’impôt écologique*. Revue Française de Finances Publiques n.º 90, 2005, p. 47. OCDE. *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*. Paris: OCDE, 2005, p. 3 e 56; GORRES, A. Forget *Double dividend: ecotaxes have at least ten dividend to offer!* 2º Annual Global Conference on Environmental Taxation. Vancouver, April 1-3, 2001 (destaca-se aqui a existência de dez dividendos possíveis com o uso das *ecotaxes*, sendo o frisado pela Autora o “*budget reduction dividend*”, cuja ideia gravita no fato de que quando maior for o investimento em tributos ambientais, menor será o gasto público com outros instrumentos – repressivos – de política ecológica; e também o “*fiscal administration dividend*” pregando que uma reforma fiscal verde diminui a complexidade do sistema tributário e assim o custo operacional para mantê-lo; existe ainda, por exemplo, o “*technological future dividend*”, o “*ecological policy efficiency dividend*”, o “*ecological administration dividend*”, o “*political and democracy dividend*”, o “*globalization dividend*” e o “*moral dividend*”); BUREAU, Dominique; HOURCADE, J. C. *Les dividendes économiques d’une réforme fiscale écologique*. In: BUREAU,

sendo que se deve carregar, por isso, a ideia de “duplo dividendo” (há um aumento de arrecadação/aplicação de recursos para outras necessidades que não as geradas por externalidade provocadas pela indústria; e há uma redução de tributos, já que se precisará de uma menor arrecadação para fazer frente as despesas orçamentárias), já que além das vantagens trazidas para o meio ambiente, ainda se constituem outros benefícios, já que deverá haver um ajuste (para menor) nos tributos que são suscetíveis de provocar distorções no mercado, até para que se adéque a proposta ambiental que deu gênese a esse formato de tributação²⁹⁹.

Simone Martins Sebastião escreve que um sistema tributário ambiental bem implantado, que respeite os princípios da ordem econômica, “pode atingir um máximo de eficiência proporcionando o que se chama de ‘duplo dividendo’”³⁰⁰, de maneira que se verifica o *duplo dividendo* quando o custeio das ações que visem a proteção do meio ambiente proporcionem também a redução “de outros impostos aptos a efetuar distorções sobre a oferta de emprego ou o consumo.”³⁰¹

Isso possibilita o que se chama de “reciclagem de receitas” que é, em sinopse, uma reorganização das bases econômicas que serão gravadas pela tributação, de modo a se tentar manter o resultado arrecadatário e em outra medida aperfeiçoar os efeitos do duplo dividendo.

A OCDE formulou um quadro em que elenca três grandes vantagens econômico-sociais que advém da ideia de “dividendo” alusivo aos tributos ambientais, sendo as referidas vantagens: a) Orçamentárias: melhor alocação e mobilização de receitas; a correção ou redução de distorções e diminuição dos gastos públicos (melhor aplicação da referida receita); b) Ambientais: melhora a gestão dos recursos naturais; angaria fundos para contra a poluição e também para reprimir infrações ambientais; c) Contra a pobreza: facilita o acesso a bens básicos, como a água e a energia elétrica;

Dominique; HOURCADE, J. C. *et al.* (Org.) *Fiscalité de l'environnement*. Paris: La Documentation Française, 1998, pag. 42.

²⁹⁹ ROSEMBUJ, Túlio. *Op.cit.*, págs. 265-266.

³⁰⁰ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Op. cit.*, p. 294.

³⁰¹ *Idem, Ibidem*. A Autora cita a lição de Cláudia Alexandra Dias Soares que conceito “duplo dividendo” como a “expressão com a qual se visa salientar a possibilidade de se gerar um benefício para a economia através da aplicação das receitas obtidas com a cobrança dos impostos ambientais na redução de tributos preexistentes que sejam responsáveis pela distorção do funcionamento da economia.” (SOARES, Claudia Alexandra Dias. O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. Coimbra: Coimbra, 2001, p. 531).

mobiliza fundos de combate e erradicação da pobreza; libera recursos para investimentos socioambientais³⁰².

Isso é, no verídico, uma tendência europeia, ao revés do que acontece nos Estados Unidos da América em que se instituem grandes fundos ambientais com arrecadação vinculada, sendo que a substituição de bases econômicas tributáveis se dá mais sobre bases inversas (“*basis inverse taxation*”) – por exemplo: deixa de se tributar folha de salários para se atingir a receita da empresa (gera mais emprego e se diminui o lucro da empresa; a ideia é que essa é uma medida compulsória, já que o lucro da empresa poderia ser utilizado para ampliar a atividade e contratar mais empregado), o que suprime essa necessidade de equalizar as receitas tributárias.

Frise-se que nesse país, até pela sua forte característica econômica capitalista, também existe uma forte opção por medidas que são denominadas como *cap-and-trade*.

Saliente-se igualmente que a própria OCDE exarou que pode haver um enfraquecimento do “duplo dividendo” diante do fato de que tributos ambientais extrafiscais tendem, no tempo, diante do desestímulo de comportamentos nocivos (que tem alíquotas e valores maiores devidos) e da adequação social à conduta desejada pela norma indutora, a minorar a arrecadação³⁰³, gerando um desequilíbrio orçamentário, com a necessidade de remobilizar as receitas investidas em setores como previdência, saúde, etc., para se pagar outras despesas que não tenham esse alcance social e que sejam essenciais para a operação da máquina pública.

Entretanto, em que pesem as críticas, não se pode desprezar os interessantes benefícios que o “duplo dividendo” gera³⁰⁴, de maneira que deve ser um efeito almejado pelo legislador tributário ambiental na busca da construção de um sistema tributário que conforme esse eixo aos desígnios constitucionais.

³⁰² TUPIASSU, Lise. *Op. cit.*, p. 104. Estudo encontrado em: OCDE. *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*. Paris: OCDE, 2005, p. 29.

³⁰³ OCDE. *Environmental related taxes in OCDE countries: Issues and strategies*. Paris: OCDE, 2001, p. 22.

³⁰⁴ Nesse sentido, uma explicação mais completa pode ser obtida em: FULLERTON, Don; METCALF, Gilbert. *Environmental Taxes and the Double-Dividend Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?* Chicago-Kent Law Review n.º 73, 1998, págs 241-256.

2.2.1.7. O caso do *superfund* nos Estados Unidos da América.

Uma interessante medida de proteção do meio ambiente pode ser retratada naquilo que se chama de “*superfund*”. Frise-se que nos Estados Unidos da América existe uma ampla aplicação de impostos na tributação ambiental, existindo a incidência desses sobre o consumo de alguns produtos com caráter poluidor (e isenção para outros que substancialmente não o são, inclusive produtos reciclados ou recicláveis), existindo até “a restituição do imposto sobre vasilhames, quando da devolução dos recipientes”³⁰⁵ (*tax refund*).

Nesse referido país existem mecanismos arrecadatários de fundo público bilionário - denominados “*Superfunds*” – que se destinam ao combate da poluição gerada por resíduos perigosos (*harzardous wastes*) – na verdade, mais da limpeza do local poluído (*clean-up pollution*), criado na reforma de 1986 do *Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act* de 1980 – CERCLA, existindo também outros fundos com “arrecadação vinculada” de impostos, como o *Oil Spill Liability Trust Fund*, o *Black Lung Disability Trust Fund* e o *Wild Life Restoration Fund*³⁰⁶.

³⁰⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 28.

³⁰⁶ *Idem*, págs. 16-17 e 26. Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres escreveu sobre o assunto, trazendo detalhes mais ricos sobre a instituição do *Superfund*. Veja-se: “Nos Estados Unidos da América, em 11 de dezembro de 1980, foi criado o *The Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act* – CERCLA, que se tornou conhecido como “*Superfund*”, e tinha como finalidade permitir a limpeza de áreas degradadas e recuperar passivos ambientais identificados. Assim, uma vez identificadas as áreas contaminadas, o *Superfund* teria a função de promover ações de resposta (*response actions*), para solucionar os danos ambientais. As principais áreas contaminadas devem ser incluídas no *National Priority List* – NPL, após identificação e classificação de mediante o chamado *Harzard Ranking System* – HRS, (...) Em 17 de outubro de 1986, o CERCLA recebeu a emenda *Superfunds Amendments and Reauthorization Act* – SARA, a partir das experiências obtidas pela *Environmental Protection Agency* – EPA. Com isso, suas competências foram melhor definidas, com atuação sobre emergências e tratamento dos *sites* afetados. (...) Ao lado deste, temos ainda o *National Oil and Hazardous Substances Pollution Contingency Plan* – NCP, cujo emprego restringe-se aos casos de vazamento de óleo e que, após a edição do *Superfund*, foi alargado para alcançar o lançamento de substâncias perigosas no meio ambiente rural.” O Autor ainda escreve sobre outros fundos de tratamento de passivos ambientais como o *Leaking Underground Storage Tank* – *LUST Trust Fund* (de 1986 – Fundo de Crédito para Vazamento de Tanques Subterrâneos), do *Bodemsaneringsfonds voor tankstation* – BOFAS (de iniciativa privada) na Bélgica que foi consolidado por um *accord de coopération*, sob a gestão da *Comission Interrégionale de l'Assainissent du Sol* – CIAS, atuando sob áreas contaminadas por hidrocarbonetos. (TÔRRES, Heleno Torres. A proteção de áreas degradadas por atividades relacionadas à indústria do petróleo e do gás e seus derivados e o emprego da CIDE-Combustíveis. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, págs. 118-122).

Heleno Taveira Tôres relata, contudo, que a República Brasileira ainda não adotou uma política mais consistente no tocante a instituição de “fundos” em relação à áreas contaminadas, citando com exemplo de legislação o art. 13³⁰⁷ da Lei da Ação Civil Pública e o art. 1º e o parágrafo primeiro³⁰⁸ da Lei n.º 9.008, de 21 de março de 1995, observando o inciso IX do art. 167 da Constituição de 1988, sendo que na União Europeia existe a Diretiva 2004/35/CE que se funda na aplicação do princípio do poluidor-pagador, objetivando a prevenção e a reparação de danos ambientais³⁰⁹.

Talvez falte mais criatividade na República Brasileira para se instituir com mais eficácia medidas semelhantes ao *superfund*³¹⁰ que tanto colaboram para a proteção do meio ambiente.

2.2.2. Alguns países que utilizam a tributação ambiental.

Diversas são as críticas acerca da instituição de um sistema tributário “verde”, sendo do ponto de vista econômico a instabilidade da arrecadação gerada pelos tributos ambientais (já que a tendência é adequação de comportamento do poluidor, visando a redução do tributo a ser pago), agravada quando existe a substituição desses tributos por aqueles tradicionalmente exigidos, com feição mais arrecadatória, sendo que na questão política se argumenta que a tributação ambiental é somente uma justificativa para se aumentar a carga tributária, de maneira inclusive a socializar os custos criados pelos ricos o pulverizando para toda a sociedade (já que indiretamente se

³⁰⁷ Art. 13. Havendo condenação em dinheiro, a indenização pelo dano causado reverterá a um fundo gerido por um Conselho Federal ou por Conselhos Estaduais de que participarão necessariamente o Ministério Público e representantes da comunidade, sendo seus recursos destinados à reconstituição dos bens lesados.

³⁰⁸ Art. 1º Fica criado, no âmbito da estrutura organizacional do Ministério da Justiça, o Conselho Federal Gestor do Fundo de Defesa de Direitos Difusos (CFDD). § 1º O Fundo de Defesa de Direitos Difusos (FDD), criado pela Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, tem por finalidade a reparação dos danos causados ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico, paisagístico, por infração à ordem econômica e a outros interesses difusos e coletivos.

³⁰⁹ TÔRRES, Heleno Torres. A proteção de áreas degradadas por atividades relacionadas à indústria do petróleo e do gás e seus derivados e o emprego da CIDE-Combustíveis. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009, págs. 114.

³¹⁰ Para mais informações, ver em: <http://www.epa.gov/superfund/>. Pondere-se que em 2009 foi aprovado o *American Recovery and Reinvestment Act* que injetou pesada quantia financeira no referido fundo, mostrando a seriedade com que se trata essa questão.

perde receita em estruturas que promovam a arrecadação e fiscalização do tributo ambiental)³¹¹.

Rapidamente, frise-se que a Suécia em 1991 iniciou uma reforma tributária ecológica (redução de tributação alta sobre a renda em substituição de um pacote de tributos ambientais), sendo que a Dinamarca seguiu o exemplo da Suécia, tributando, contudo, os combustíveis não renováveis. Após, Finlândia, Noruega, Alemanha, Holanda e o Reino Unido promoveram reformas em seus sistemas tributários, a fim de ambientalmente os orientar para a proteção do meio ambiente, sobretudo pela redução da tributação sobre o trabalho em obséquio da implantação de tributos ambientais³¹².

José Marcos Domingues de Oliveira relata que na Europa, além de impostos, existem também “taxas ambientais”, sendo que os Estados Unidos da América, avesso a essa ideia, adotam uma solução chamada de *trade-off of permits* que consiste em uma “direito de negociar limites de poluição”, aplicado inicialmente no Estado de Wisconsin³¹³.

Portanto, nota-se que a utilização da tributação ambiental é algo recorrente no direito comparado e uma tendência nos países, tidos como, mais desenvolvidos, de maneira que a República Brasileira deve implantar essa medida, como mais um instrumento de proteção do meio ambiente.

³¹¹ TUPIASSU, Lise. *Op. cit.*, p. 105.

³¹² TUPIASSU, Lise. *Op. cit.*, págs. 107-109.

³¹³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 9.

3. CAPÍTULO III – PROPOSTAS PARA A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO AMBIENTAL.

Sem delongas, nesse último capítulo serão apresentadas algumas propostas que visem efetivar a tributação ambiental na República Brasileira.

Por razões didáticas, fez-se a divisão dessas em quatro tópicos, sendo que no primeiro se tratará de uma orientação geral do sistema tributário, no segundo se avança sobre a ideia de “validação constitucional”, no terceiro se defende a aplicação da “tipicidade aberta” (como o fez José Marcos Domingues de Oliveira em pioneira tese de livre docência) e, por fim, no quarto serão expostas outras ideias mais esparsas que objetivam somar uma maior eficácia na tributação ambiental.

3.1. ORIENTAÇÃO AMBIENTAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E RESSIGNIFICAÇÃO DE CONCEITOS JURÍDICOS – *PIECEMEAL VERSUS COMPREHENSIVE TAX REFORM*.

É fato que o Sistema Tribunal Nacional prescrito na Constituição de 1988 não tem um direcionamento ambiental, de modo que, pelas diversas razões que se expôs nesta dissertação, não pode o Poder Público deixar de se valer da tributação ambiental visando a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Nesse ponto, a primeira pergunta a se fazer é: essa orientação ambiental deverá ocorrer de maneira *piecemeal* (isso é, criando-se um novo sistema tributário) ou seguirá a forma de uma *comprehensive tax reform* (utilizando-se, portanto, dos elementos contidos no vigente Sistema Tributário Nacional)?

Acredita-se que o *piecemeal* é algo muito agressivo, de modo que se aplicará no caso de uma total incompatibilidade entre o Sistema Tributário e os desígnios ambientais expressos na Constituição, mostrando-se, portanto, mais adequado à realidade brasileira a ideia de *comprehensive tax reform*.

Nesse ponto, Pedro M. Herrera Molina diz que “*la clasificación tradicional de los impuestos, tasas y contribuciones especiales no resulta adecuada en el*

ámbito de la fiscalidad ambiental”³¹⁴, porquanto, por exemplo, “*los impuestos ambientales se basan en el principio ‘quien contamina paga’, que es una manifestación del principio de equivalência.*”³¹⁵

Pedro M. Herrera Molina registra que essa diz que se para se sanar essa inadequação, pode-se adotar uma postura mais ampla e radical, com o desenho de um código tributário ambiental que disponha de uma parte geral especificamente sobre as regras de aplicação e interpretação sistêmicas, com uma segunda parte traçando o desenho das figuras tributárias ambientais, ou se pode assumir uma postura mais geral, de modo a se criar uma legislação que faça a previsão dos princípios a serem aplicados aos tributos ambientais (inclusive integrando-o há um Código já existente, sendo essa a sugestão do referido Autor), sem prejuízo ainda de, a despeito dessas soluções, adotar-se microssistemas peculiares para cada tributo, como ocorre, por exemplo, nos Estados Unidos da América³¹⁶.

Entretanto, pensa o referido Autor que as isenções e incentivos fiscais não devem ser regulados em uma parte geral do Código, de modo que deve existir previsões específicas atentar ao efeito e a finalidade de cada tributo ambiental³¹⁷.

Lise Tupiassu cita interessante passagem sobre a teoria de Colbert, na esteira de que “a arte de tributar consiste em depenar um ganso de modo a obter a maior quantidade possível de penas com a menor quantidade possível de grunidos”³¹⁸, de modo que essa ideia não se compatibiliza com a gênese de um sistema ambientalmente orientado

A referida Autora, nesse ponto, assim como Pedro M. Herrera Molina, escreve que “na lógica atual, o sistema tradicional de tributação gera distorções econômicas incomensuráveis, simplesmente porque a imposição de um bem ou atividade implica sua tendência à redução”³¹⁹, de maneira que “face à crise generalizada dos sistemas tributários na atualidade, as reformas fiscais verdes sobressaem como uma

³¹⁴ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Propuestas para la elaboración de un Código Tributario Ambiental?* In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 13.

³¹⁵ *Idem*, págs. 13-14.

³¹⁶ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Propuestas para la elaboración (...)*, p. 16.

³¹⁷ *Idem*, p. 27-28.

³¹⁸ TUPIASSU, Lise. *Op. cit.*, p. 92.

³¹⁹ *Idem, Ibidem*.

solução extremamente adequada à busca da flexibilidade e eficácia das estruturas econômicas e fiscais.”³²⁰

Na dimensão da tributação ambiental, observa-se que os países da OCDE utilizam um “modelo extensivo de reforma tributária”, consistente na redução de alíquotas de alguns tributos que é compensado com o alargamento da base de cálculo de outros, na supressão de benefícios fiscais que gerem distorções e também na substituição da tributação direta pela indireta³²¹, possibilitando uma indução modular maior sob cada etapa da cadeia produtiva industrial.

Infelizmente o sistema tributário brasileiro não leva em consideração o fato de que a tributação praticada sobre um determinado elemento, fator, produto, etc., tende a reduzir a sua demanda e se acaba gravando grandezas como salário (que faz com que ao invés do aumento de emprego, se tenha uma substituição dos trabalhadores por unidades mecanizadas de produção), renda, etc., em detrimento daquilo que deveria ser diminuído, como a poluição e o uso abusivo de recursos naturais, de modo que se deve ter uma redução de tributação sobre os “bens” (isso é, os materiais e também aqueles satisfazem as necessidades humanas) e um aumento sobre os “males”³²².

Assim, é preciso revisar tais sistemas, então inadequados, para em um plano mais amplo, não somente restrito aos tributos, buscar-se um modelo que efetivamente tenha condições de proteger o meio ambiente, uma vez que “não se trata unicamente da introdução isolada de impostos e taxas ambientais”³²³.

Cumprе salientar que “a verdadeira reforma tributária verde utiliza os elementos ecológicos como parâmetros de base para a definição da carga tributária geral de um país.”³²⁴ Desse modo, conclui-se que “longe das práticas comuns de introdução isolada de tributos ambientais, essa reforma necessita realmente uma grande reformulação de toda a política tributária.”³²⁵

³²⁰ *Idem*, p. 95.

³²¹ *Idem*, págs. 95-96. Nesse sentido, a Autora cita: GAGO RODRIGUEZ, Alberto; LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La reforma fiscal verde*. Madrid: Mundi-Prensa, 1999, p. 74; BARDE, Jean-Philippe. *Les écotaxes dans les pays de l'OCDE: un examen d'ensemble*. Paris: OCDE, 1998, p. 2-3.

³²² *Idem*, p. 98. Nesse sentido, a Autora cita: THEIN DURNING, A.; BAUMAN, Y. *Tax shift*. Washington: Northwest Environment Watch, 1998, pág 5.

³²³ *Idem*, p. 94.

³²⁴ *Idem, Ibidem*.

³²⁵ *Idem*, p. 97.

Frise-se que “diversos países europeus notaram que a tributação ecológica deve cortar transversalmente o sistema tributário, ou seja, possuir uma coerência sistêmica”³²⁶, de modo que “não basta simplesmente criarem-se tributos incidentes sobre determinados tipos de atividades poluidoras, é necessário que o sistema tributário de um país seja mais ‘ecológico’.”³²⁷, sendo assim “alguns países passaram a trabalhar com a ideia de uma ‘reforma tributária verde’ (*Green Reform*). Dessa forma, o sistema tributário como um todo é orientado por uma referência ecológica (*ecological latitude*).”³²⁸

Antes de tudo, entretanto, Joaquim Lang bem registra que a tributação ambiental exige estudos para a sua implementação, a fim de que efeitos perversos não tenham de ser suportados abruptamente pela sociedade, de maneira que declina um exemplo na esteira de que a utilização de máquinas e veículos automotores movidos a combustível fóssil não pode ser instantaneamente interrompido ou a sua utilização substancialmente inviabilizada, porquanto o custo econômico imediato gerado para a sociedade seria muito maior do que o efeito ambiental imediato gerado, de maneira que, dentro de um juízo de proporcionalidade e um método temporal escalonado visando a redução progressivo do consumo de combustíveis fósseis com o aumento da melhora da qualidade do meio ambiente³²⁹.

Desse modo, entende-se que uma primeira medida a ser tomada é a eliminação daqueles tributos (e outras medidas tributárias – créditos de ICMS, etc.) que geram efeitos nocivos ao meio ambiente.

Nesse sentido, Simone Martins Sebastião diz que “a construção de um *sistema tributário nacional* implica a instituição de tributos ecológicos ou de benefícios fiscais voltados à proteção do meio ambiente”³³⁰ e a desconstrução “de exações e também de incentivos fiscais que eventualmente estejam em desacordo com a diretriz constitucional de proteção ambiental.”³³¹, até porque “a tributação ecológica sincroniza

³²⁶ TÔRRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. *Op. cit.*, p. 275.

³²⁷ *Idem, Ibidem.*

³²⁸ *Idem*, p. 276.

³²⁹ LANG, Joaquim. *Verwirklichung von Umweltschutzzwecken in Steurrecht. In: Umweltschutz im Abgaben und Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 124.

³³⁰ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Op. cit.*, p. 292.

³³¹ *Idem, Ibidem.* A Autora, nesse sentido, cita um relatório da OECD que registra essa opinião: “*un sistema tributário ‘verde’ (es decir, um sistema tributário em cuyo diseño se han integrado preocupaciones ambientales) se puede alcanzar si se identifican y eliminan los impuestos directos e*

princípios tributários e ambientais, enquanto componente do sistema tributário e instrumento de política ambiental, (...)”³³².

A referida Autora ainda afirma que, nesse sentido, sobre a revisão do sistema tributário que “os instrumentos jurídico-tributários *proativos* devem ser incrementados e a eficácia ou ineficácia ambiental da estrutura tributária vigente deve ser objeto de reflexão”³³³, de modo que “não seria sensato de um lado tributar condutas antiecológicas e, de outro, incentivar outras condutas da mesma natureza”³³⁴.

Um exemplo de medida tributária que viola o dever de proteção ao meio ambiente é o caso dos arts. 47³³⁵ e 48³³⁶ da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 que, em sinopse, desestimulam o aproveitamento pela empresa industrial de passivos ambientais, como é o caso das aparas de papel/cartão, de maneira dúplice: primeiro quando, na compra (art. 47), não concede crédito fiscal de PIS e COFINS não-cumulativo para quem utiliza a apara de papel como insumo na cadeia produtiva (se não houvesse essa vedação o crédito poderia ser tomado); Segundo quando, na venda (art. 48), suspende o pagamento do PIS e COFINS somente para quem vende esse passivo ambiental (quem o descarta sem consumi-lo), o que não acontece com a empresa que utiliza a apara que ainda está obrigada a pagar tais tributos.

Desse modo, há um desestímulo dúplice para que a indústria consuma/adquira passivos ambientais (como aparas de papel/cartão, alumínio, aço, cobre, etc.). No caso da indústria de papel/papelão, o que se verifica é um emprego

indirectos existentes que originan distorsiones ambientales, y las disposiciones y subsidios que tienden a tener impactos ambientales negativos (...) Los impuestos existentes pueden ser reestructurados en formas más cordiales con el medio ambiente (por ejemplo, la reestructuración de los impuestos relacionados con la energía y el transporte que tienen implicaciones negativas para el medio ambiente); y se pueden introducir nuevos impuestos ecológicos, por ejemplo, sobre productos contaminantes,(...)”. (OCDE. Impuestos ambientales y reforma tributaria ‘verde’. Trimestre fiscal n.º 75 – mar/2003. Guadalajara: INDETEC, 2003, p. 186-187).

³³² *Idem*, p. 296.

³³³ *Idem*, p. 293.

³³⁴ *Idem*, *Ibidem*.

³³⁵ Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

³³⁶ Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

maior de pasta base químico-orgânica de celulose, ao invés da referida apara (o passivo ambiental não é devidamente aproveitado).

Logo, a eliminação desse tipo de medida é um primeiro passo a ser dado pelo legislador.

O segundo passo é se verificar a conveniência ou não se inserir novos tributos, com finalidade ambiental, no Sistema Tributário.

Nesse ponto, há quem defenda a impossibilidade de se criar novos tributos, além daqueles já expressamente enumerados no texto constitucional (salvo no que concerne ao exercício de competências residuais ou extraordinárias pela União), o que, em tese, impossibilita a criação de tributos ambientais específicos, de modo que se deve utilizar aqueles que já integram o Sistema Tributário Nacional³³⁷.

Ricardo Bersozza Saliba também defende que não é necessária a criação de novas modalidades de tributos (“ecotributos” ou “impostos verdes” específicos) para que se promova a tutela do meio ambiente, porquanto, “pensamos que os tributos são efetivamente instrumentos cuja função social também é a defesa e preservação do meio ambiente.”³³⁸

Cleucio Santos Nunes advoga que um imposto residual sobre o meio ambiental “é um tributo caro, considerando a elevada carga tributária existente no Brasil”, devendo ainda se considerar os custos administrativos e dos sujeitos passivos tributários para apuração de um tributo não-cumulativo, o que ensejará inclusive, no caso da internalização desse, que haverá um peso maior para o exportador, porquanto se “exportará” mais um imposto, além da mercadoria que sai do país³³⁹.

Entretanto, no verídico, nada impede que se crie, por exemplo, tributos ambientais mediante a utilização da competência prevista no inciso I do art. 154 da Constituição de 1988, acreditando-se, contudo, que deverá haver a expressa motivação do legislador tributário sobre a intenção de se proteger o meio ambiente.

Nesse tema, Heleno Taveira Torres e Paulo Caliendo também compartilham desse opinião, de maneira que defendem a possibilidade da criação de novos tributos

³³⁷ RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação. Op. cit.*, p. 44-45.

³³⁸ SALIBA, Ricardo Bersozza. *O tributo na defesa e preservação (...)*, p. 261.

³³⁹ NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 145.

(obedecendo a competência tributária prevista no art. 154, inciso I da Constituição; ou com a inserção, por exemplo, de uma CIDE “carbono”)³⁴⁰.

Nesse ponto, sobre *presión fiscal*, há quem defenda que a instituição de novos impostos ambientais não pode promover “o aumento da carga tributária motivo pelo qual a tributação ambiental se deve pautar pela diminuição das exações vigentes ou a sua substituição”³⁴¹, diante da necessidade também de se incentivar a reestruturação do sistema tributário, aperfeiçoando em relação a tributos que não sejam ambientais.

Em caso de aumento da carga tributária, diante dos instrumento de política tributária que estão disponíveis ao Poder Público, entende-se que deverá se promover uma “reciclagem de receitas”, a fim de se tentar neutralizar ao máximo a majoração da carga tributária, medida que inclusive pode ser utilizada como forma de se alcançar o efeito do “duplo dividendo”.

O terceiro passo nessa reforma tributária ambiental seria a “ressignificação” de conceitos constitucionais-tributários para uma ótica ambiental e também o direcionamento ambiental dos tributos já existentes.

Veja-se que há quem diga que é possível se adotar a ideia de uma “seletividade ambiental”³⁴², desjungindo-a de um conceito puramente econômico, de maneira que isso também pode ser aplicado para o caso da “progressividade”, dando gênese assim a uma “progressividade ambiental”.

Nesse sentido, é importante se buscar uma seletividade inclusive na graduação da tributação ambiental, de modo a se induzir a proliferação de atividades, processos industriais com menor impacto ambiental ou que se chama de consumo *environmental friendly* em detrimento das atividades, processos produtivos que produzem danos substanciais ao meio ambiente ou o consumo *not environmental friendly*³⁴³.

Regina Helena Costa salienta, ainda no tocante ao tema da seletividade, trazendo como exemplo a previsão constitucional alusiva ao imposto sobre produtos

³⁴⁰ TÔRRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. *Op. cit.*, p. 276. Também se encontra essa opinião em: CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de quioto. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009, Págs. 90-91.

³⁴¹ *Idem, Ibidem.*

³⁴² ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz. *Op. cit.*, p. 85-86.

³⁴³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 18.

industrializados (art. 153, parágrafo 3º, inciso I), salienta que é possível dentro de uma ótica ambiental, se entender que “consoante se trate de produto necessário, útil ou supérfluo, permitindo, desse modo, a adoção de alíquotas mais gravosas para as operações com produtos industrializados tóxicos ou poluentes.”³⁴⁴

Por fim, Heleno Taveira Torres e Paulo Caliendo defendem que em relação ao sistema tributário, a tributação ambiental poderá ser praticada se utilizando os próprios tributos existentes no referido sistema, com o devido direcionamento ambiental (sobretudo, no que concerne a seletividade, presente nos impostos indiretos como ICMS e IPI – para que se grave de maneira mais onerosa produtos mais poluentes e se pratique alíquotas mais suaves para os produtos que não o sejam)³⁴⁵.

Desse modo, seguindo-se os três passos acima apontados, acredita-se que dentro de uma concepção de *comprehensive tax reform* se possa utilizar a tributação como instrumento para se proteger o meio ambiente, caracterizando as vias tributárias como uma medida transformadora da realidade.

3.2. A IDEIA DE “VALIDAÇÃO CONSTITUCIONAL”³⁴⁶ – FINALIDADE AMBIENTAL E ARRECADAÇÃO VINCULADA.

A segunda proposta que se traz é alusiva a ideia de que o exercício da tributação ambiental está atrelada à finalidade de proteção ao meio ambiente, sendo que o desvio dessa torna inconstitucional a referida exigência, pelo menos no tocante ao tributo ambiental.

O raciocínio é de que a legitimidade do tributo ambiental reside justamente na previsão do direito fundamental de proteção do meio ambiente, feita no art. 225 da Constituição da República de 1988, que justifica, por si só, que se pratique a tributação extrafiscal, a despeito do entendimento de que as exceções a função fiscal dos tributos

³⁴⁴ COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental (...), pag. 310.

³⁴⁵ TÔRRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. *Op. cit.*, p. 276. Também se encontra essa opinião em: CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de quioto. *In*: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009, Págs. 90-91.

³⁴⁶ Esclareça-se, para os devidos fins, que esse vocábulo quer aludir a lição de Marco Aurélio Greco sobre “validação finalística” (GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 119-130).

devem estar previstas constitucionalmente, como, por exemplo, no caso do art. 153, § 1º ou no do art. 153, § 4º, inciso I, todos da Constituição de 1988.

Logo, a proposta que aqui se faz é a adoção do entendimento de que na tributação ambiental a “finalidade” de proteção do meio ambiente é um elemento de “validação constitucional” do próprio tributo ambiental (que não se confunde com a vinculação da arrecadação), sendo, assim, uma forma extra de controle no tocante a aplicação da norma jurídica.

José Marcos Domingues de Oliveira, sobre a ideia de “finalidade” (“validação constitucional”) ensina que “a ‘finalidade’, há muito tempo desprezada pela doutrina do Direito Tributário, (...), não pode ser olvidada como fator de “legitimidade” constitucional da tributação (...)”³⁴⁷.

E esse Autor completa que “a tributação extrafiscal, ao contrário da tributação fiscal, já nasce atrelada a uma ‘finalidade específica’ explícita ou implícita na Constituição.”³⁴⁸

Ricardo Bersozza Saliba, nesse ponto, citando inclusive algumas palavras de José Souto Maior Borges, afirma que vários são os motivos políticos que norteiam a atuação da atividade legiferante visando suprir diversas necessidades coletivas que diuturnamente surgem com incrível velocidade na sociedade de massa³⁴⁹, como é o caso da proteção dos novos direitos que são reconhecidos pelo ordenamento jurídico e ou na teia social, dentro os quais estão a tutela do meio ambiente.

O referido Autor conclui que “esses motivos os quais estamos nos referindo devem estar presentes nos tributos, inclusive nos chamados ambientais, pois serão eles que na verdade vão qualificar sua validade;”³⁵⁰. Exara ainda que “se assim não o for, o tributo será no máximo, (...) um meio financeiro que poderá fazer frente a gastos com autorização orçamentária na defesa e preservação do meio ambiente, (...)”³⁵¹.

Assim, a posição de Ricardo Bersozza Saliba, portanto, é a de que os tributos ambientais “não se prestam (...), apenas para serem uma contrapartida estatal específica, considerando em ambos os casos a ausência na norma tributária de algum vínculo à

³⁴⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 92.

³⁴⁸ *Idem*, p. 80-81.

³⁴⁹ SALIBA, Ricardo Bersozza. O tributo na defesa e preservação (...), p. 253.

³⁵⁰ *Idem*, p. 257-258.

³⁵¹ *Idem, Ibidem*.

matéria ambiental”³⁵², já que “a Constituição Federal que determina quando do exercício de qualquer atividade estatal, esteja esta devidamente enquadrada num motivo específico como critério prévio para a ação legislativa.”³⁵³

Pondere-se assim que a função ambiental tributária se figura crível na inserção de um “elemento ecológico finalístico” que gravita na estrutura geral dos tributos³⁵⁴, cuja identificação na norma jurídica se fará dentro de um dos elementos regra-matriz de incidência, no modelo esquematizado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho.

Nesse sentido, Ricardo Berssoza Saliba registra que se deve “averiguar se dentro da estrutura de possíveis tributos ambientais, existe motivação constitucional, ou seja, finalidade que diga respeito a defesa e preservação do meio ambiente”, sendo que essa motivação – situações que visam alcançar um resultado de proteção ao meio ambiente – pode ser identificada em qualquer dos critérios da regra-matriz de incidência.³⁵⁵

Assim, tem-se que a finalidade de proteção ao meio ambiente no tributo é o elemento que justifica a prática da tributação ambiental.

Heleno Taveira Torres também diz que deve haver um “motivo constitucional” que justifique a criação de um tributo ambiental, de modo que, contudo, salienta: “a *finalidade*, vista como ‘motivo constitucional’ para o exercício da ‘competência’ legislativa em matéria tributária, é algo sobremodo diverso da finalidade como emprego da receita pública.”³⁵⁶

O Autor ainda complementa o seu argumento salientando que “a ‘destinação’ é elemento de *afetação constitucional da receita*, obtida a partir do tributo já instituído, o que é feito para *impostos* (157-159, 167, IV, Constituição Federal) e *contribuições*, (...)”³⁵⁷, de maneira que “com isso, o *Constituinte retirou do legislador orçamentário a disponibilidade sobre tais receitas*, de modo a impedir quaisquer

³⁵² *Idem, Ibidem.*

³⁵³ *Idem, Ibidem.*

³⁵⁴ HERNANDEZ, José Jiménez. Op. cit., p. 109-111.

³⁵⁵ SALIBA, Ricardo Berssoza. Fundamentos do direito tributário (...), págs. 270/285.

³⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais (...), págs. 101-104.

³⁵⁷ TÔRRES, Heleno Torres. A proteção de áreas (...), P. 132.

desvios”³⁵⁸. Salienta ainda que “coisa muito diferente, entretanto, é a finalidade vista como ‘motivo constitucional’ para o exercício da ‘competência’ legislativa em matéria tributária”³⁵⁹, sendo que “a correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferante presta-se como *conditio sine qua non* para a validade do ato normativo (...)”³⁶⁰

Desse modo, não se pode confundir “finalidade” como elemento de validação da tributação – proposta que o Autor da dissertação concorda – com a necessidade de “vinculação da arrecadação” nos tributos ambientais – proposta que o Autor desta dissertação discorda, cujos motivos serão abaixo expostos.

José Marcos Domingues de Oliveira, como já mencionado, defende que em razão do princípio da proporcionalidade não se pode ignorar o momento jus-político de elaboração da norma tributária, permitindo que se verifique a adequação dos fins e interesses quando no processo de criação do tributo³⁶¹.

Entretanto, discorda-se da proposta que esse Autor faz no que concerne a necessidade de vinculação do produto arrecado em decorrência da tributação ambiental³⁶², isso porque, por razões de mobilidade orçamentária, dentro da clássica finalidade do tributo de gerar receita derivada para o Poder Público, tem-se a regra de não afetação da receita tributária, prevista no art. 167, inciso IV da Constituição da República de 1988, o que facilita a gestão dos recursos pelo Administrador Público

³⁵⁸ *Idem, Ibidem.*

³⁵⁹ *Idem*, P. 133.

³⁶⁰ *Idem, Ibidem.*

³⁶¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 21.

³⁶² Nesse ponto, salienta José Marcos Domingues de Oliveira que: “A finalidade ou destinação do produto da arrecadação dos tributos, embora irrelevante apenas para a qualificação da obrigação tributária, não teria qualquer importância do ponto de vista jurídico-tributário, segundo a doutrina tradicional, (...), pois os interesses considerados no momento pré-jurídico da concepção ou idealização do tributo pertenciam à esfera de avaliação política do legislador e o destino dos *recursos públicos* se regeria somente pelo Direito Financeiro, ao regular os gastos das *verbas públicas*, e não pelo Direito Tributário, que se limitaria a reger a instituição e a arrecadação dos tributos.” (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 21). Carlos Henrique Abrão também aponta que “a fixação do tributo ambiental sinaliza uma dificuldade (...)”, sendo que “a maior conquista da sociedade viria por meio de receitas com destinação vinculada” e cita, por exemplo, que a “CIDE ambiental teria conotação de efetividade, ao permitir medição e fiscalização de caráter técnico (...)” (ABRÃO, Carlos Henrique. *Direito tributário ambiental e protocolo de Kyoto*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALTAMIRANO, Alejandro C. (Coordenadores). VIII Colóquio Internacional de direito tributário. São Paulo: IOB Thomsom, 2006, p. 249).

diante da possibilidade de eleger a melhor maneira de investir a referida receita dentro das necessidades que exigem uma injeção de recursos financeiros.

Além disso, no plano jurídico, a ideia de extrafiscalidade imanente na tributação ambiental conduz ao raciocínio de que o objetivo é se obter um comportamento específico do sujeito passivo de proteção ao meio ambiente e não o de se gerar receita para o custeio de ações de proteção ao meio ambiente.

Frise-se que a mobilização de receita em prol da proteção do meio ambiente se pode fazer diretamente pela via orçamentária, dentro da liberdade que existe para o legislador gestionar a receita derivada que se arrecada.

Outrossim, se a afetação da receita se pauta na justificativa de se garantir um investimento mínimo na proteção ambiental, figura-se mais interessante a gênese de uma regra orçamentária que obrigue o ente público a fazer essa afetação com o que já é arrecado, dispensando-se, assim, inclusive a utilização do tributo ambiental para esse resultado.

Nesse ponto, apesar de se figurar interessante a ideia de se vincular a receita do tributo ambiental como medida de assegurar investimentos em políticas públicas, as diversas propostas de reformas verdes (no direito continental europeu, com mais tradição no uso de tributos ambientais) que não adotam essa prática³⁶³, sobremaneira em razão das medidas que se fazem necessárias para se atingir o “duplo dividendo”, uma vez que se exige a substituição de tributos não ambientais (incidentes, por exemplo, sobre a folha de salários) – o que se chama de “reciclagem de receitas” – por aqueles ambientalmente orientados (*Tax d’orientation*), o que exige a mobilização de receitas nesse último para cobrir o *déficit* gerado pela eliminação de arrecadação via tributos não ambientais.

Também, sobre a afetação da receita na tributação ambiental, Lise Tupiassu, dentro dos princípios básicos de uma reforma fiscal verde, trata da questão alusiva ao deslocamento da carga tributária, na esteira de que “um tributo ambiental produz uma receita fiscal substancial, que pode alimentar de forma durável o orçamento público e ser afetada às mais diversas utilizações”³⁶⁴, compatibilizando com o efeito do “duplo

³⁶³ EEA (European Environmental Agency). *Environmental taxes: Implementation and environmental effectiveness*. Copenhagen: EEA, 1996, págs. 22-23.

³⁶⁴ TUPIASSU, Lise. *Op. cit.*, p. 94-95.

dividendo” (que exigirá um orçamento mais livre, em razão da já referida “reciclagem de receitas”).

Nesse ponto, a proposta que se faz nesse tópico é a adoção do entendimento de que na tributação ambiental a “finalidade” (que não se confunde com “arrecadação vinculada”) de proteção do meio ambiente seja tida como um elemento de “validação constitucional” do próprio tributo ambiental, gravitando, assim, na estrutura geral dos tributos, de modo que não pode ser ignorado sob o argumento de que é um fato externo à regra-matriz de incidência e que, portanto, não influi na validade do tributo ambiental.

3.3. TIPICIDADE ABERTA E A INTEGRAÇÃO TÉCNICO-CIENTÍFICA DOS “CONCEITOS INDETERMINADOS”.

A terceira proposta que se defende nessa dissertação é a de que se pode utilizar “conceitos indeterminados” nos tributos ambientais, em esteira semelhante a que José Marcos Domingues de Oliveira preconiza, a fim de que se possa otimizar os efeitos da tributação, seja por possibilitar que se tenha um legislador mais dinâmico e desobstruído para atuar nas causas ambiental (conferindo-o maior “praticabilidade” na tributação) e também em razão de que a integração técnico-científica desses “conceitos indeterminados” permite que se atinja com mais precisão a complexa realidade ambiental que se tutela (o que não ocorre com os “signos-presuntivos” que a representam razoavelmente, de uma forma aproximada).

Saliente-se que a “tipicidade tributária fechada” se trata de uma garantia formal que exige rigorosa descrição dos critérios que didaticamente compõem o tributo (regra-matriz de incidência) visando a tutela da segurança jurídica, contudo, afirma que se tem a impressão que houve um excesso teórico que sobrepôs a ideia de legalidade ao visa proteger: “o sentido material do Estado de Direito, que é a Igualdade”, sendo que “a Legalidade transmutou-se num fim em si mesma, com se o IUS se esgotasse na LEX.”³⁶⁵

³⁶⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 56.

José Marcos Domingues de Oliveira – valendo-se das lições de Karl Larenz sobre a incompletude dos conceitos abstrato-gerais e o sistema de lógica para satisfazer a complexidade dos fenômenos – diz que o “tipo” tributário é uma técnica de sistematização de linguagem que necessariamente deve retratar uma realidade e não o contrário³⁶⁶.

Assim, dentro de uma realidade dinâmica como existe na esfera ambiental, existe a “necessidade de uma tipificação própria, caracterizada pela ‘indeterminação conceitual’ inserida nos tipos tributários ambientais”³⁶⁷.

Outrossim, “o conceito indeterminado não implica em uma indeterminação de suas aplicações; só se permite ‘uma única solução’, com a exclusão de toda outra, a ensejar portanto controle de legalidade da atuação do Administrador”³⁶⁸.

Nesse ponto, “o princípio da proporcionalidade permitirá um ‘controle finalístico’ da aplicação da lei tributária pelo Agente Público, ciente ele de que sua conduta, assim vinculada, estará sujeita a reexame pelo Judiciário.”³⁶⁹

Ainda, saliente-se que “um conceito jurídico se faz indeterminado não porque seja indeterminável, mas porque não foi conveniente ou possível a sua determinação na lei, (...), do respectivo campo de incidência...”³⁷⁰.

Nesse ponto, criticando a doutrina que defende a irrestrita aplicação da “tipicidade fechada” no direito tributário, bem escreve José Marcos Domingues de Oliveira que:

(...), em tema de ‘**tributação ambiental**’ a linguagem jurídica é naturalmente fluida e abrangente, porque, afinal, é a disponível na matéria ambiental, volátil, dinâmica e necessariamente ‘aberta’ em função dos avanços tecnológicos sempre imprevisíveis. Do contrário, os tipos não poderiam atingir a ‘realidade mutante’ a que alude MIZABEL DERZI.

(...)

Em que consiste concretamente ‘sadia qualidade de vida’? Ou atividade ‘potencialmente’ poluidora? O que se entende por ‘degradação’, e ‘significativa’, do meio ambiente?

Somente o avanço da ciência responde a essas indagações. O que era coerente ou indispensável ontem é hoje degradador ou absolutamente dispensável!

A velocidade com que os fatos ambientais ocorrem e a rapidez com que a evolução tecnológica permite detectar fontes poluidoras e alterações qualitativas e quantitativas na tecnologia de produção são incompatíveis com a rigidez de uma ‘tipicidade fechada’.³⁷¹

³⁶⁶ *Idem*, p. 58.

³⁶⁷ *Idem*, p. 62.

³⁶⁸ *Idem*, p. 65.

³⁶⁹ *Idem, Ibidem*.

³⁷⁰ *Idem*, p. 66.

Essa formulação “de extrema flexibilidade da norma legal se faz ‘imprescindível’ (...) para permitir a plena atuação dos objetivos políticos e das ‘finalidades extrafiscais’ presentes a essa categoria de tributos.”³⁷²

Lembre-se que tributos que buscam a proteção do meio ambiente tem justamente como característica a “flexibilidade” e “adaptabilidade”, de modo que se sugere a utilização do poder regulamentar como forma de integração da legislação tributária “aberta” – permitindo-se que exista um legislador mais flexível, que estará sujeito ao controle e a interpretação do Poder Judiciário; (lembre-se que no direito penal, em tese, muito mais rígido no tema da legalidade do que o direito tributário, da “norma penal em branco” que depende de integração – “tóxicos”) –, sob pena de se frustrar a “finalidade material constitucionalmente prevista” e se ter uma figura tributária anacrônica³⁷³.

Em exíguo resumo, a conclusão a que chega José Marcos Domingues de Oliveira – e a qual o Autor dessa dissertação está aderindo – sobre a “tipicidade fechada” e a utilização de “conceitos indeterminados” em tributos ambientais é a de que:

A diferença está em que na tributação ambiental a indeterminação é a regra, não a exceção. (...)

Na aplicação do conceito indeterminando o intérprete proclama no caso concreto a ‘única vontade da lei’ e, por força do princípio da proporcionalidade, submete-se ao crivo judicial por este ensejado, compatibilizando-se, assim, com o princípio formal da legalidade tributária que, averbe-se todavia, só se justifica como garantia dos valores (no caso ambientais) material e finalisticamente postos na Constituição³⁷⁴.

Não se figura correto desprezar a realização de uma tributação ambiental para se concentrar somente em outros instrumentos corretivos (que atuem pós-dano, o

³⁷¹ *Idem*, págs. 67-69. Logo após o fim da passagem referenciada, o mencionado Autor cita a interessante lição de Xavier Oberson (*In: Les Taxes D’Orientation*, págs. 23-24) sobre extrafiscalidade, na esteira de que: “... *en taxes d’orientation du marche (‘Marktordnungsabgaben’)*... *permettant d’atteindre un but particulier et dont le rendement (possible) est d’importance secondaire. Il s’agit d’influencer le comportement des particuliers, soit de déplacer le point d’équilibre de la courbe d’offre et de demande d’un certain produit.*”

³⁷² *Apud* FALCÃO, Amílcar. Introdução ao Direito Tributário. 3ª edição atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 42. *In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues Op. Cit.*, p. 72.

³⁷³ *Idem*, p. 73-74.

³⁷⁴ *Idem*, p. 67.

que pode se revelar mais custoso e ineficaz, dependendo da extensão do dano), de modo a se sacrificar a sociedade³⁷⁵ ou ainda pior se adotar uma postura de neutralidade perante as celeumas ambientais, sob a débil justificativa da suposta ausência da juridicidade dessas, suficiente para ensejar a atuação do Poder Público, seja por quaisquer das vias possíveis (sobremaneira, a legislativa e a executiva, já que a judicial depende de “provocação” do interessado).

José Marcos Domingues de Oliveira elenca, nessa questão, diversos exemplos no direito comparado que confirmam a utilização de “conceitos indeterminados” nas figuras de tributação ambiental, como: na Austrália em que a “atividade qualificada como de proteção ambiental” é considerada como “despesa dedutível” no imposto de renda; na Bélgica, também em relação as deduções de imposto de renda, só que alusivas a “imobilizações tendentes à utilização mais racional de energia”; no Canadá, a depreciação acelerada contábil de bens que tenham a “finalidade primária de prevenir, reduzir ou eliminar” poluição de corpos d’água³⁷⁶.

Há quem defenda que os tributos ambientais, em contraponto ao tributo arrecadatório, é uma medida de caráter temporal, provisório³⁷⁷, de modo que se justifica a sua imposição até quando se vislumbra a necessidade de que haja uma intervenção acerca de um determinado problema ambiental, sendo que a minimização ou extinção de tal problema encerra o motivo que ensejou a gênese do referido tributo ambiental.

Já nos tributos puramente arrecadatórios, dentro da lógica de manutenção de um “fluxo de caixa” positivo e do princípio contábil da continuidade (exercício por prazo indeterminado pela entidade no escopo que atua), infere-se que a cobrança desses tributos seja sempre renovada, sem prazo determinado, isso é *ad eternum* (sem o prejuízo de se aperfeiçoar o sistema tributário que pode ocasionar a diminuição, majoração ou a extinção de tais tributos), o que impõe limites mais rígidos na legislação para se alterar do valor cobrado, já que se trata de uma necessidade de manter o equilíbrio orçamentário (feito com muito planejamento e para médio e longo prazo – é

³⁷⁵ *Idem*, p. 78-79.

³⁷⁶ *Idem*, p. 80-81.

³⁷⁷ Enrique Ortiz Calle, nesse sentido, sobre a provisoriedade do tributo ambiental, escreveu que: “*Al margen de estas consideraciones, el tributo ambiental, em cuanto paradigma de la extrafiscalidad, debe clasificarse como una figura marcada por el signo de la temporalidad, siendo em dicho contexto donde desarrolla sus virtualidades más positivas. El tributo ambiental aparece, en este*

uma realidade de gestão mais estática), exigindo, por isso, maior segurança jurídica, a fim de se evitar abusos.

Essa situação, porém, não deve se aplicar com tanta rigidez aos tributos ambientais, que laboram com uma realidade mais dinâmica e exigem, por isso, maior flexibilidade para o legislador. A tipicidade aberta, nesse ponto, pode se prestar para melhor adequar os interesses tributários e ambientais para esse tipo de tributo.

Nesse ponto, entende-se, pelas razões acima expostas, que é possível (e recomendável) a adoção de “conceitos indeterminados”, sem prejuízo do ferimento à legalidade tributária (como já decidiu o Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n.º 343.446, cuja ementa já foi citada alhures), para a tributação ambiental, sendo essa a terceira proposta do Autor na presente dissertação.

3.4. OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES (PRESUNÇÕES, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE E PRESSÃO FISCAL VIA SANÇÕES POLÍTICAS).

Neste quarto tópico do capítulo III serão expostas de forma mais incipiente algumas ideias esparsas sobre tributação ambiental, na medida em que se acredita que essas colaborarão para que se tenha uma maior eficácia nos efeitos a serem produzidos na modalidade de tributação referida.

Nesse ponto, dentro do que se expôs outrora acerca da necessidade de integração técnico-jurídico de “conceitos indeterminados” nas figuras tributárias como forma de aproximar o instrumento da tributação da efetiva realidade, acredita-se que na tributação ambiental o legislador deve evitar a utilização de “presunções”, porquanto a tutela do meio ambiente exige uma intervenção precisa (baseada em dados técnicos – lembre-se, dentro da ideia de indução de comportamentos que um centavo na composição de preço de um produto pode ser fundamental para se determinar o ponto de equilíbrio econômico, de maneira a se estimular ou não o seu consumo) e as “presunções”, na verdade, visam facilitar a função fiscal do tributo (arrecadação) a

sentido, como una medida transitória orientada a la reducción progresiva de la ‘contaminación residual’(...)” (CALLE, Enrique Ortiz. *Op. cit.*, p. 55).

partir da atribuição aproximada de uma determinada categoria, da simplificação de uma realidade (existe assim uma equivalência, uma aproximação artificial) – pondere-se ainda que na tributação ambiental prevalece a função extrafiscal, sendo um argumento a mais para se evitar o uso das referidas “presunções”.

Outra questão, na mesma esteira do argumento acima declinado, alude a utilização da “substituição tributária” juntamente com a tributação ambiental. Nesse ponto, essa técnica de arrecadação, com intenções “fiscais” (de otimizar o angariamento de receita tributária), apesar de facilitar o arrecadação de receita, inibir a sonegação de tributo e agilizar a fiscalização da Administração tributária pode não se compatibilizar com a função extrafiscal do tributo quando, por exemplo, objetiva-se que dentro da cadeia de produção se queira induzir o “substituído” a não adquirir determinado insumo para se obter um produto que seja tido como poluente, o que pode comprometer a eficácia do efeito extrafiscal desejado.

Outro tema a se pensar, dentro da lição de Oliver Williamson (no seu livro *“Economic institutions of capitalism”*), é que o nosso sistema de imputação normativo obedece a uma lógica de “causa e efeito” que na tributação ambiental é justificada pelo princípio do poluidor-pagador (se gerou um dano ambiental, deve também contribuir com tributos para saná-lo – e para se induzir o poluidor a não ter mais esse comportamento).

Desse modo, o que se cogita, dentro do que se chama de “responsabilidade tributária”, é possível o atingimento direto do destinatário do produto poluente (fugindo-se, assim, da aplicação exclusiva do princípio do poluidor-pagador), quando, inserto em uma racionalidade econômica e a fim de se evitar, por exemplo, um comportamento de consumo, figure-se mais eficiente dificultar a aquisição do referido produto do que atuar tributariamente sobre o fornecedor/fabricante.

Por fim, o que também se sugere, dentro de uma política de tributação, é que seja conferido ao devedor tributário ambiental um tratamento mais rígido em relação aos efeitos extratributários que são gerados pelo inadimplemento dos tributos em geral (restrições para licitar, publicar propaganda, obter crédito público, etc.), diante da necessidade de proteção de um bem maior que é o meio ambiente.

Isso evita também que o sujeito passivo, recalcitrante em adotar o comportamento pretendido pelo legislador (extrafiscalidade) e que opte por sonegar o

tributo ambiental devido (que será de pesada dimensão), de alguma forma se beneficie pelas referidas condutas em detrimento da necessária proteção ambiental.

Como último comentário, o Autor dessa dissertação ainda acredita que o investimento em programas de educação ambiental-tributária, de um modo geral, encurta o caminho para que se pratique uma tributação escoreita em que se consiga zelar pelo equilíbrio do meio ambiente.

CONCLUSÃO.

Um pensamento efetivamente comprometido com determinado problema deve estar imantado por desígnios éticos, sob pena de ser relegado a um mero discurso inopinado, entretanto, deveras vazio que muito animará os interlocutores, mas que não terá o condão de transformar a realidade com propostas úteis, reais e atingíveis.

Nesse ponto, nota-se a gênese, ainda que embrionária, de uma ética de preservação do meio ambiente, acima do plano normativo, talvez surgida pelos sinais dados pela “mãe-natureza” sobre a finitude da vida conhecida pelo ser humano.

Entretanto, além da gênese de uma ética ambiental, importante salientar que a proteção do meio ambiente também é afirmada no plano positivo, até porque existe a necessidade de se disciplinar comportamentos em norma jurídica para que limites mínimos sejam estabelecidos e também observados.

É fato que a relação do ser humano com a natureza tem uma ligação de “subsistência”. Contudo, cumpre observar que a intensidade qualitativa e quantitativa de como se exploram as riquezas naturais mudou com o passar dos séculos, fruto da evolução cultural, sobremaneira quando se dá gênese a novas necessidades até então inexistente, não percebidas ou desprezadas até então pelo ser humano.

Assim, surge a necessidade de se regular no plano positivo os direitos, como é o caso da proteção do meio ambiente.

Saliente-se, nesse ponto, que diversos estudos técnicos apontam que existe uma grande necessidade de se proteger o meio ambiente, diante da transformação – em decorrência da ação do ser humano – de cenários climáticos e ecológicos outrora estáveis.

Pondere-se que uma efetiva proteção do meio ambiente, no direito tributário, ainda tem um grande obstáculo de racionalidade que precisa ser adequado (sobretudo na redução epistemológica praticada, privilegiando a função arrecadatória do tributo na regulação que exerce), a fim de que se possa tutelar de forma integral os bens ambientais.

É fato que o direito tributário na doutrina é majoritariamente estudado com espeque em um prisma epistemológico reducionista jurídico, concentrando-se esse na norma jurídica tributária, sistematizada, em última análise, no esquema da regra-matriz

de incidência (prescrição feita pelo legislador em linguagem competente, existindo um suposto normativo em que se encontram os critérios material, temporal e especial e uma proposição conseqüente, no qual se alojam o critério subjetivo e o critério quantitativo).

Nesse ponto, há reclames ambientais que abrolham e necessitam de uma tutela estatal “diferenciada”, de maneira que o direito tributário deve servir como instrumento transformador desta realidade e não se mostre estático e neutro perante as angústias vividas pela sociedade.

O que se reconhece, portanto, é a necessidade de uma mudança severa dessa racionalidade reducionista, de maneira a se introduzir, ainda que de maneira propedêutica, uma sugestão normativa de cognição “transversal” (visando agregar ao direito tributário a influência de “outras” ciências) e “somativa” (de modo a não se desprezar o avanço científico já alcançado que é fruto de estudos científicos sérios que representam uma evolução do ser humano) para o direito tributário.

Nesse tema, figura-se relevante os pensamentos declinados por Fritjof Capra sobre a “ecologia profunda” e por Edgar Morin acerca da “inter-poli-transdisciplinariedade”, como uma proposta de racionalidade a ser utilizada para produção do conhecimento científico.

Assim, considerando a gênese de uma ética preservacionista ambiental, sem prejuízo da crítica que se declinou sobre o método científico que se adota no direito tributário, tem-se que a busca de resultados em pesquisas científicas deve estar centrado na solução de variados e justos paradigmas – dentre os quais, o ambiental – a serem eleitos pelo pesquisador em sua incansável tarefas de apresentar soluções para específicos problemas.

Tem-se, portanto, que a solução de problemas ambientais, mostra-se como um justo motivo para se promover estudos que visem justamente solucionar esses problemas, sobretudo quando se vive naquilo que Ulrich Beck chama de “sociedade de risco”.

Nesse ponto, salienta Fritjof Capra que as preocupações com as questões ambientais aumentaram muito no decorrer dos anos, de maneira que os problemas da nossa época não podem ser isoladamente analisados, uma vez que são sistêmicos e estão interligados entre si (ao contrário da racionalidade que se utiliza direito tributário que parece carecer dessa visão integral, do todo).

Outrossim, Edgar Morin, em sua obra “a cabeça bem-feita” expõe o conceito de “inter-poli-transdisciplinariedade” como uma proposta de cognição a ser enveredada pelo pesquisador e que serve de referencial teórico para uma proposta normativa diversa da verticalização científica que muito comumente é vista na formulação do conhecimento humano especializado, sobretudo, para o presente caso, no direito tributário que se concentra na adoção de um método lógico-dedutivo que exclui elementos estranhos ao objeto que elege como científico (no caso, a norma jurídica tributária, representada pelo esquema da regra-matriz de incidência).

Importando-se essa racionalidade para o problema analisado nesta dissertação, observa-se que para se analisar com mais profundidade a tributação ambiental, figura-se imperativo adentrar a disciplina e a forma de aplicação do direito tributário e do direito ambiental, de modo que a integração desses dois ramos jurídicos deve se dar a partir do exame dos princípios que os fundam em um raciocínio aferente para a referida tributação ambiental.

Os princípios do direito ambiental que tem mais pertinência com a tributação ambiental são: a prevenção, a precaução, o poluidor-pagador, o usuário-pagador e o da cooperação.

Noutra ponta, os princípios constitucionais que tratam da disciplina do direito tributário e que comportam a aplicação mais clara nas matérias alusivas à tributação ambiental são, sobremaneira a legalidade tributária (examinada conjuntamente com a tipicidade tributária), a igualdade tributária (analisa junta com a capacidade contributiva) e o não-confisco (associado também à vedação do uso do tributo como sanção).

O fato é que deve o jurista, no exercício da árdua tarefa de interpretar o ordenamento jurídico, extrair juízos que promovam a máxima eficácia dos direitos em questão.

Nesse ponto, as relações endógenas e exógenas entre direito tributário e direito ambiental devem ser extraídas da Constituição da República de 1988, promovendo-se a indexação interpretativa “inter-capítulos” dos referidos ramos do direito, de modo a se afastar a ideia de se ter sistemas “fechados” (como, por exemplo, se propunha outrora para o Sistema Tributário Nacional), até porque na interpretação

constitucional existe a premissa de unicidade do referido diploma, o que reforça ainda mais a conclusão que se expõe.

Exige-se assim uma integração principiológica, acenando para um possível “diálogo” entre os “capítulos” da Constituição (o que arrosta a racionalidade de “sistemas fechados”) e se aferindo quais são os novos limites constitucionais que podem ser traçados, devendo ser garantida a segurança jurídica das relações entre Fisco e contribuintes, mas também, de modo que se possa ter um direito tributário ambiental dinâmico e próximo da realidade que visa tutelar.

Outrossim, é importante se entender os conceitos corriqueiramente utilizados na prática da tributação ambiental (que nem sempre estão afetos ou “familiarizados” com o direito), como, por exemplo, o de tributo ambiental, extrafiscalidade, “tributo pigouviano”, “externalidades negativas”, *green tax shift*, *feebate*, duplo dividendo, dentre outros, de modo a se promover uma visão mais nítida e adequada do tema.

Nota-se que vários são os instrumentos de intervenção no meio ambiente, de modo que podem ser classificados em duas categorias, sendo a primeira categoria relativa as medidas de caráter indenizatório (que objetiva reparar um dano já causado) e a segunda dos instrumentos de caráter preventivo que visam desincentivar condutas que possa de alguma maneira agredir o meio ambiente

Desse modo, percebe-se que a tributação não é o único instrumento a disposição do Poder Público para tutelar o meio ambiente, inobstante a experiência ter demonstrado, sobretudo nos países europeus, que a adoção dessa – quando ambientalmente orientada – tem conseguido provocar bons resultados, principalmente no que concerne a indução da prática de condutas ambiental saudáveis em detrimento de outras que não o são.

Nessa senda, a descrição dos conceitos e a integração dos princípios do direito ambiental e o direito tributário permite formular propostas para se instituir na República Brasileira um modelo efetivo de tributação ambiental.

Uma primeira proposta é a de orientação ambiental do Sistema Tributário, de maneira que é fato que o referido sistema, prescrito na Constituição de 1988, não tem ainda um direcionamento ambiental claro, de modo que não pode o Poder Público

deixar de se valer da tributação ambiental visando a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Entretanto, acredita-se que o modelo *piecemeal* de reforma tributária é algo muito agressivo, de modo que esse se aplicará no caso de uma total incompatibilidade entre o Sistema Tributário e os desígnios ambientais expressos na Constituição, mostrando-se, portanto, mais adequado à realidade brasileira a ideia de *comprehensive tax reform* (uma reforma tributária mais localizada, com a conservação de alguns pontos do Sistema Tributário a ser reformado).

Entende-se que uma primeira medida a ser tomada é a eliminação daqueles tributos (e outras medidas tributárias – créditos de ICMS, etc.) que geram efeitos nocivos ao meio ambiente.

O segundo passo é se verificar a conveniência ou não se inserir novos tributos, com finalidade ambiental, no Sistema Tributário.

Por fim, o terceiro passo nessa reforma tributária ambiental seria a “ressignificação” de conceitos constitucionais-tributários para uma ótica ambiental e também o direcionamento ambiental dos tributos já existentes.

Outra proposta que se defende é a necessidade de se adotar o entendimento de que na tributação ambiental a “finalidade” de proteção do meio ambiente é um elemento de “validação constitucional” do próprio tributo ambiental (que não se confunde com a vinculação da arrecadação), sendo, assim, uma forma extra de controle no tocante a aplicação da norma jurídica.

Assim, tem-se que a função ambiental tributária se figura crível na inserção de um “elemento ecológico finalístico” que gravita na estrutura geral dos tributos, cuja identificação na norma jurídica se fará dentro de um dos elementos regra-matriz de incidência.

Discorda-se, entretanto, da doutrina que propõe a necessidade de vinculação do produto arrecado em decorrência da tributação ambiental³⁷⁸, seja por razões de

³⁷⁸ Nesse ponto, salienta José Marcos Domingues de Oliveira que: “A finalidade ou destinação do produto da arrecadação dos tributos, embora irrelevante apenas para a qualificação da obrigação tributária, não teria qualquer importância do ponto de vista jurídico-tributário, segundo a doutrina tradicional, (...), pois os interesses considerados no momento pré-jurídico da concepção ou idealização do tributo pertenciam à esfera de avaliação política do legislador e o destino dos *recursos públicos* se regeria somente pelo Direito Financeiro, ao regular os gastos das *verbas públicas*, e não pelo Direito Tributário, que se limitaria a reger a instituição e a arrecadação dos tributos.” (OLIVEIRA, José

mobilidade orçamentária e também porque, no plano jurídico, a ideia de extrafiscalidade imanente na tributação ambiental conduz ao raciocínio de que o objetivo é se obter um comportamento específico do sujeito passivo de proteção ao meio ambiente e não o de se gerar receita para o custeio de ações de proteção ao meio ambiente.

Ainda se entendeu ser possível a utilização de “conceitos indeterminados” nos tributos ambientais, em esteira semelhante a que José Marcos Domingues de Oliveira, a fim de que se possa otimizar os efeitos da tributação, seja por possibilitar que se tenha um legislador mais dinâmico e desobstruído para atuar nas causas ambiental (conferindo-o maior “praticabilidade” na tributação) e também em razão de que a integração técnico-científica desses “conceitos indeterminados” permite que se atinja com mais precisão a complexa realidade ambiental que se tutela (o que não ocorre com os “signos-presuntivos” que a representam razoavelmente, de uma forma aproximada).

Chega também a conclusão de que o legislador deve evitar a utilização de “presunções”, porquanto a tutela do meio ambiente exige uma intervenção precisa (baseada em dados técnicos – lembre-se, dentro da ideia de indução de comportamentos que um centavo na composição de preço de um produto pode ser fundamental para se determinar o ponto de equilíbrio econômico, de maneira a se estimular ou não o seu consumo) e as “presunções”, na verdade, visam facilitar a função fiscal do tributo (arrecadação) a partir da atribuição aproximada de uma determinada categoria, da simplificação de uma realidade (existe assim uma equivalência, uma aproximação artificial).

Outrossim, deve-se ter cuidado na utilização da “substituição tributária” que tem intenções “fiscais” (de otimizar o angariamento de receita tributária) e que apesar de facilitar a arrecadação de receita, inibir a sonegação de tributo e agilizar a fiscalização da Administração tributária, pode não se compatibilizar com a função extrafiscal do tributo.

Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 21). Carlos Henrique Abrão também aponta que “a fixação do tributo ambiental sinaliza uma dificuldade (...)”, sendo que “a maior conquista da sociedade viria por meio de receitas com destinação vinculada” e cita, por exemplo, que a “CIDE ambiental teria conotação de efetividade, ao permitir medição e fiscalização de caráter técnico (...)” (ABRÃO, Carlos Henrique. Direito tributário ambiental e protocolo de Kyoto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALTAMIRANO, Alejandro C. (Coordenadores). VIII Colóquio Internacional de direito tributário. São Paulo: IOB Thomsom, 2006, p. 249).

Outra conclusão a que se chegou é que o nosso sistema de imputação normativo obedece a uma lógica de “causa e efeito” que na tributação ambiental é justificada pelo princípio do poluidor-pagador, de modo que se deve analisar opções de responsabilização tributária que também fujam dessa lógica, isso quando, nessa hipótese, apontar-se uma maior eficiência na efetivação do desígnio ambiental expresso na norma jurídica tributária ambiental.

Concluí-se também se que é necessário se conferir ao devedor tributário ambiental um tratamento mais rígido em relação aos efeitos extratributários que são gerados pelo inadimplemento dos tributos em geral (restrições para licitar, publicar propaganda, obter crédito público, etc.), de maneira a evitar que seja atingido pela norma jurídica tributária ambiental (seja quando não se conforma a vontade dessa, na extrafiscalidade ou quando deixa de pagar o tributo que é devido).

Desse modo, entende-se que é possível se utilizar a tributação como um efetivo instrumento de tutela dos problemas ambientais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILERA, Patricia Guzmán. *Introducción al análisis económico del derecho ambiental*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006.

AMARAL, Paulo Henrique. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: RT, 2007.

ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. Rio de Janeiro: Lúmen júris, 2000.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributário*. In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2002

_____. *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributário*. Revista tributária e de finanças públicas n.º 40 – set/2001. São Paulo: RT, 2001.

ARAGÃO, Maria Alexandre de Sousa. *O princípio do poluidor-pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coimbra: Coimbra, 1997.

ARAÚJO, Cláudia Campos de. FERREIRA, Maria Isabel Reis. CASTILHO, Patrícia. SANTOS, Simone Marques dos. *Sistema tributário e meio ambiente*. In: PHILIPPI JÚNIOR, Arlindo. ALVES, Alaôr Caffé. *Questões de direito ambiental*. São Paulo: Sigmus, 2004.

ARAÚJO, Claudia de Rezende Machado de. *Extrafiscalidade*. Revista de informação legislativa n.º 132 – Out/dez 1996. Brasília: Senado Federal, 1996

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BARBIERI, José Carlos. *Desenvolvimento e meio ambiente: as estratégias de mudanças da Agenda 21*. Petrópolis: Vozes, 2000.

BARROS, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. *A função tributária: por uma efetiva função social do tributo*. Revista de Informação Legislativa n.º 169 – jan/mar 2006, Brasília: Senado Federal.

BAUMOL, William. *On taxation and the control of externalities*. American Economic Review n.º 62, 1972.

BECK, Ulrich. *La sociedade del riesgo global*. Madrid: Siglo Veintiuno, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BENJAMIN, Antônio Herman. Meio ambiente e Constituição: uma primeira abordagem. In: BENJAMIN, Antônio Herman. 10 anos da ECO-92: o direito e o desenvolvimento sustentável. São Paulo: IMESP, 2002.

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Vol. II. Milano: Giuffrè, 1957.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000.

BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. Direito ambiental e teoria jurídica no final do século XX. In: VARELLA, Marcelo Dias; BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro (Organizadores). *O novo em direito ambiental*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. Belo horizonte: Del Rey, 1994.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Traduzione de Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954.

BRODHAG, Cristian. *As quatro verdades do planeta: por uma outra civilização*. Lisboa: Piaget, 1994.

BROWN, Lester; FLAVIN, Christopher; POSTEL, Sandra. *La salvación del planeta*. Barcelona: Apóstrofe, 1992.

CALLE, Enrique Ortiz. *Ecología y fiscalidad de la energia en la Unión Europea*. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CALIENDO, Paulo. *Tributação e mercado de carbono*. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estudos sobre direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2004.

_____. *Introdução ao direito do ambiente*. Lisboa: Universidade Aberta, 1998.

CAMARGO, Ana. *Desenvolvimento sustentável: dimensões e desafios*. São Paulo: Papirus, 2003.

CAPRA, Fritjof. A teia da vida: uma nova compreensão científica. São Paulo: Cultrix, 2004.

CARVALHO, Delton Winter de. Dano ambiental futuro: a responsabilidade civil pelo dano ambiental. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COASE, Ronald. *The problem of social cost*. Journal Law & Economics, 1960.

COELHO, Luiz Fernando. *In dubio pro natura*: interpretação da lei ambiental. Boletim Informativo n.º 206. Curitiba: *Boni juris*, 1994.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMIM, Flávio Vasconcellos. A busca da qualidade *in* Getúlio (FGV) – Janeiro/fevereiro de 2011, n.º 25, São Paulo: FGV, 2011.

COSTA, Regina Helena. Tributação, ecologia e meio ambiente. *In*: Congresso Brasileiro de Direito Tributário n.º 13. São Paulo. Revista de Direito Tributário n.º 78.

_____. Tributação ambiental. *In*: FREITAS, Vladimir Passos. Direito ambiental em evolução (n.º 1). Curitiba: Juruá, 2006, pág. 303.

_____. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005

COWELL, R. *Environmental Compensation and the Mediation of Environmental Change: Making Capital out of Cardiff Bay*. Journal of Environmental Planning and Management n.º 43, 2000.

CUNHA, Paulo. A globalização, a sociedade de risco, a dimensão preventiva do direito e o ambiente. *In*: FERREIRA, Heline Sivini; LEITE, José Rubens Morato (Organizadores). Estado de direito ambiental: Tendências, aspectos constitucionais e diagnósticos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. *In*: SCAFF, Fernando Facury (Coordenador). Ordem econômica do social. São Paulo: LTR, 1999

CHESTERTON, Gilbert Kleith. Ortodoxia. (Tradução de Almiro Pisetta). São Paulo: Mundo Cristão, 2008.

DEODATO, Adalberto. Manual de ciência das finanças. 20ª edição. Saraiva: São Paulo, 1984.

DERANI, Cristiane. Direito ambiental econômico. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. Meio ambiente ecologicamente equilibrado: direito fundamental e princípio da atividade econômica. *Advocacia pública e sociedade* n.º 3. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DIAZ, Antônio Lopez. *Las modalidades de la ficsalidad ambiental*. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira de (Organizador). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução ao Direito*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003.

EEA (European Environmental Agency). *Environmental taxes: Implementation and environmental effectiveness*. Copenhagen: EEA, 1996.

ECHEVERRÍA, Javier. *Introdução à metodologia da ciência*. Almedina: Coimbra, 2003.

FALK, Richard. *Morte e sobrevivência da terra: a ecologia e as soluções para salvar o planeta*. Rio de Janeiro: Arte Nova, 1972.

FENSTERDEIFER, Tiago. *Direitos fundamentais e proteção do ambiente: a dimensão ecológica da dignidade da pessoa humana no marco jurídico-constitucional do estado socioambiental de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho; BORTOLOZZI, Madian Luana. Reflexos do protocolo de quioto no Brasil. In: GANDRA, Ives da Silva Martins; ALTAMIRANO, Alejandro C. *VIII Colóquio Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: IOB Thomsom, 2006.

_____. Tributo ambientalmente orientado e as espécies tributárias no Brasil: a contribuição de intervenção da Emenda 33/2001. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Heline Sivini. O risco ecológico e o princípio da precaução. In: FERREIRA, Heline Sivini; LEITE, José Rubens Morato (Organizadores). *Estado de direito ambiental: Tendências, aspectos constitucionais e diagnósticos*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FORTI, Francesco. *Il diritti della natura: saggio di economia eco-ambientale*. Roma: Nuova edizione del gallo, 1991.

FULLERTON, Don; METCALF, Gilbert. *Environmental Taxes and the Double-Dividend Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?* *Chicago-Kent Law Review* n.º 73, 1998.

GARCIA, Gloria Alárcon. *La fiscalidad ambiental: El fenómeno tributaria y su relación com el medio ambiente*. In: GIMÉNEZ, Teresa Vicente (Coord.). *Justicia ecológica y protección del medio ambiente*. Madrid: Trotta, 2002.

GIANNINI, Achile Donato. *I concetti del Diritto Tributario*. Torino: Editrice Torinese, 1956.

GITAHY, Leda. Ecologia de saberes: na direção de um novo paradigma científico? *Jornal da Unicamp* – 25 set/8 out 2008. Campinas: Unicamp, 2008.

GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições “uma figuras ui *generis*”. São Paulo: Dialética, 2000.

GRIZZIOTI, Benvenuto. *Principios de politica, derecho y ciencia de la hacienda*. Tradução por Enrique R. Mata. 2ª edição. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

_____. *Considerazioni sui metodi, limiti, problemi, della Scienza della Finanze*. Roma: Universelle, 1912

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. Direito administrativo ambiental. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo* n.º 82. São Paulo: USP, 1987.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares, 1998.

JARACH, Dino. O fato imponible: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo (Trad. de Dejalma de Campos). 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JONAS, Hans. O princípio da responsabilidade: Ensaio de uma ética para a civilização tecnológica (Trad. De Luiz Barros Montes e de Marijane Lisboa). Rio de Janeiro, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução: João Baptista Prado. 4ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

KIRCHHOF, Paul. *Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben*. In: *Umweltschutz im Abgaben und Steuerrecht*. Koln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.

LAGO, Antônio Pádua. O que é ecologia? São Paulo: Brasiliense, 1988.

LANG, Joaquim. *Verwirklichung von Umweltschutzzwecken in Steurrecht*. In: *Umweltschutz im Abgaben und Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.

LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do Direito. 2º edição. Lisboa: Caloustre Gulbenkian, 1989.

LASKOSKI, Guilherme Afonso. Para uma racionalidade “transversal” e “somativa” no direito tributário em perspectiva das celeumas socioambientais. Revista tributária e de finanças públicas n.º 99 – jul/ago 2011, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LEFF, Enrique. Epistemologia ambiental. (Tradução de Sandra Valenzuela). 2ª edição. São Paulo: Cortez, 2002.

LEITE, VARELLA, Marcelo Dias; BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro (Organizadores). O novo em direito ambiental. Belo Horizonte: Del Rey, 1998,

LEITE, José Rubens Morato. AYALA, Patrick de Araújo. Direito ambiental na sociedade de risco. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LUHMANN, Niklas. *Sociedad del Riesgo* (Tradução de Javier Torres Nafarrete). Cidade do México: Iberoamericana, 1992.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro. 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARSHALL, R. *Application of mitigation and its resolution within Environmental Impact Assessment; an industrial perspective*. Impact Assessment and Project Appraisal n.º 19, 2001.

MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (Coord.). Tributação e política. Livro 6. Curitiba; Juruá, 2005.

MATEO, Ramón Martin. *Tratado de derecho ambiental*. Madrid: Trivium, 1991.

MCCORMICK, John. Rumo ao paraíso: a história do movimento ambientalista. Rio de Janeiro: Relume-Dumerá, 1992.

METCALF, Gilbert. *A Distributional Analysis of an Environmental Tax Shift*. NBER Working Papers 6546, National Bureau of Economic Research, 1998.

NEMRY, Françoise *et al.* *Feebate and scrappage policy instruments: Environmental and economic impacts for the EU27*. Joint Research Centre Institute for Prospective Technological Studies, 2009.

MILARÉ, Edis. Direito do ambiente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MIRRA, Álvaro Luiz Valery. Princípios fundamentais do direito ambiental. Revista de direito ambiental n.º 2 – abr/jun 1996. São Paulo: RT, 1996.

MOLINA, Pedro M. Herrera. *Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental em el ordenamiento tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MORO, Cristobal J. Borrero. *La tributación ambiental em Españã*. Madrid: Tecnos, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Prefácio da obra: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e meio ambiente. Rio de Janeiro: Renovar: 1995.

MORENO, José Luís Serrano. *Cuatro metodos para ler el derecho ambiental*. Granada: Comares, 1992

MORIN, Edgar. O método II: a vida da vida. Lisboa: Europa-América, 1984.

_____. A cabeça bem-feita – Repensar a reforma reformar o pensamento. 16 edição. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2009

MORRISON, Fred; WOLFRUM, Rüdiger. *International, regional and national environmental law*. London: Kluwer Law International, 2000.

NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NALINI, José Renato. Ética ambiental. Campinas: Millennium, 2001.

NICOLELIS, Miguel. Muito além do nosso eu: a nova neurociência que une cérebros e máquinas – e como ela pode mudar a nossa vida. São Paulo: Companhia das letras, 2011.

NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 3ª edição. São Paulo: RT, 2001.

OCDE. *Consumptions tax trends – VAT/GST, excise and environmental taxes*. Paris: OCDE, 2001.

OCDE. *Environmental related taxes in OCDE countries: Issues and strategies*. Paris: OCDE, 2001.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLER, Eduardo Barros. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Direito tributário ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e meio ambiente. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

PELLEGRINI FILHO, Américo. Ecologia, cultura e turismo. 2ª edição. Campinas: Papirus, 1997.

PONTING, Clovis. Uma história verde do mundo. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 1995.

RAMOS, José Eduardo Silvério. Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

RAMOS, Sanchez. *La economia del bienestar*. Madrid: Nerija, 1946.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

ROSEMBUJ, Túlio. *Los tributos y la proteccion del médio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

RUSSEL, Bertrand. Lógica e conhecimento in Os pensadores (XLII). 1º edição. São Paulo: Abril Cultural, 1974.

SACHS, Ignacy. Caminhos para o desenvolvimento sustentável (Org. de Paula Yone Stroh). Rio de Janeiro: Garamond, 2002

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Vol I. Madrid: Instituto de estúdios políticos, 1955

SALIBA, Ricardo Berzosa. Fundamentos do direito tributário ambiental. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SALIBA, Ricardo Bersosa. O tributo na defesa e preservação do meio ambiente. In: FOLMANN, Melissa (Coord.). Tributação e direitos fundamentais. Curitiba: Juruá, 2006.

SANTOS, Boaventura de Souza. Ecologia de Saberes (Capítulo 3). A gramática do tempo: para uma nova cultura política. São Paulo: Cortez, 2006.

SCHUPPERT, Stefan. *Economic incentives as control measures*. In: MORRISON, Fred; WOLFRUM, Rüdiger. *International, regional and national environmental law*. London: Kluwer Law International, 2000.

SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2006.

SEN, Amartya. Sobre ética e economia. Tradução: Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das letras, 1999.

SILVA, José Afonso da. Direito ambiental constitucional. São Paulo: Malheiros, 1994.

SMITH, Stephen. *Environmental taxes and competitiveness: An overview of issues, policy options and research needs*. Paris: OCDE, 2003.

SOARES, Guido Fernando Silva. Direito internacional do meio ambiente. Barueri: Manole, 2003.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. Coimbra: Coimbra, 2001.

SCHÖN, Wolfgang. *Ökologische Steurreform, Verfassungsrecht and Verkehrsgewerbe*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria tributária. In: Direito tributário ambiental (Coord. Heleno Taveira Torres). Malheiros: São Paulo: 2005.

_____. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____; GUIMARÃES, Camila Cavalcanti Varella. IOF e as operações de mútuo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 1999.

TABOADA, Carlos Palao. *El principio “quien contamina paga” y el principio da capacidad económica*. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de Kyoto (*Kyoto protocol*). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALTAMIRANO, Alejandro C. (Coordenadores). VIII Colóquio Internacional de direito tributário. São Paulo: IOB Thomsom, 2006.

_____. A proteção de áreas degradadas por atividades relacionadas à indústria do petróleo e do gás e seus derivados e o emprego da CIDE-Combustíveis. In: SCAFF,

Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. A fiscalidade da água. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingna; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Direito tributário ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009

_____. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005

TEUBNER, Gunther. A cúpula invisível: crise da causalidade e imputação coletiva. *In*: Direito, sistema e policontextualidade. Piracicaba: Unimep, 2005.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuintes (Besteuerrungsmoral and Steuermoral)*. Tradución de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TUPIASSU, Lise. A reforma fiscal verde e o duplo dividendo. *In*: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coordenadores). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VILLEGAS, Hector B. *El principio constitucional de no confiscatoriedad em matéria tributaria*. *In*: BELSUNCE, Horacio A. García (Coord.). *Estúdios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma: Buenos Aires, 1994.

WILSON, Eduardo. O futuro da vida. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários – Ênfase na prevenção – A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Organizador). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.